

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ Ю.Б.Слободяник

«__» _____ 2010 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр

за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Виконав студент 7 курсу, група – ЗМОА-81 _____ Скорба О.А.

«__» _____ 2010 р.

Керівник дипломної роботи _____ Пасько Т.О.

«__» _____ 2010 р.

Суми – 2010

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	10
1.1. Сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів.....	10
1.2. Методи нарахування амортизації у фінансовому обліку.....	21
1.3. Методологічні аспекти організації податкового обліку амортизації основних фондів.....	38
1.4. Організація проведення аудиту амортизації основних засобів підприємства.....	45
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	53
2.1. загальна організаційно-економічна характеристика підприємства.....	53
2.2. Порядок та методи нарахування амортизації на підприємстві.....	58
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку амортизації основних засобів.....	64
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	74
3.1. Шляхи вдосконалення методів нарахування амортизації	74
3.2. Шляхи вдосконалення методології обліку амортизації основних засобів.....	81
3.3. Удосконалення методики проведення аудиту амортизації	91
ВИСНОВКИ.....	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	104
ДОДАТКИ.....	111

ВСТУП

Виробничо-господарська діяльність і фінансовий стан підприємств формуються під впливом різних факторів та умов. До них відносяться в тому числі рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо. Однак упродовж багатьох років амортизаційна політика всіх урядів незалежної України залишається найслабкішою ланкою економічної політики. Побудована таким чином амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних фондів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво.

Найбільш ефективним інструментом фінансування оновлення основних засобів, насамперед є амортизація. Але незадовільне використання її потенціалу, зумовило появу тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів, навіть при наявності значних обсягів інвестицій в основний капітал.

Сучасні напрями розвитку економіки України потребують від керівників підприємств поглибленого аналізу своєї фінансово-економічної діяльності, пошуку внутрішніх фінансових резервів, знань сучасної законодавчої бази та економічних процесів. .

Внаслідок кардинальних розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком, процес обліку основних засобів на підприємствах України дуже ускладнюється. Окрім того, перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку, призвело до виникнення нових проблем, зокрема, амортизація не виконує основну функцію джерела оновлення основних засобів, посилюється проблема нецільового використання амортизаційних сум, в результаті чого підприємства відчувають постійну нестачу грошових коштів для заміни зношених об'єктів тощо.

Дослідженню проблеми ефективного використання та оновлення основних виробничих фондів значну увагу в своїх працях приділяло

багато вітчизняних науковців: М.Д. Білик, О.Д. Василик, Н.М. Внукова, Н.М. Гончарові та інші.

Але все ж таки, незважаючи на результати усестороннього дослідження процесу амортизації необоротних активів, проблеми, які виникають на практиці, не можливо вирішити в повній мірі за допомогою переконливих висновків уже проведених досліджень. Тому подальші дослідження та пропозиції є актуальними та необхідними.

Метою даної роботи є дослідження методичних аспектів обліку і аудиту основних засобів на підприємстві, виявлення основних проблем, які пов'язані з питанням амортизації та розробкою пропозицій щодо їх подолання.

Задачі, за допомогою яких буде досягнута мета даної роботи:

- обґрунтувати сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів;
- порівняти існуючі методи нарахування амортизації та виявити їх ефективне використання;
- вивчити зміст та завдання податкового методу нарахування амортизації основних фондів;
- виявити особливості організації аудиту амортизації необоротних активів підприємства;
- дослідити загально – економічну характеристику підприємства та провести аналіз фінансового стану підприємства;
- розглянути та дослідити стан бухгалтерського обліку та аудиту порядку нарахування амортизації на підприємстві;
- виявити основні проблеми, які стосуються порядку нарахування та обліку амортизації основних засобів та запропонувати шляхи їх подолання.

При розкритті даної теми були використані такі методи дослідження: порівняння, конкретизації, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, монографічний, проектний і т.д.

Для написання даної роботи була використана досить широка інформаційна база: законні та підзаконні нормативно-правові акти, статті вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких досліджується питання обліку та нарахування амортизації основних засобів, проблеми та шляхи їх подолання, монографії, а також бухгалтерські та нормативні документи ПП «Полісан».

Об'єктом дослідження є приватне підприємство «Полісан», яке має відокремлений баланс і займається виробничою діяльністю. Основним видом його діяльності є виробництво лако-фарбових матеріалів.

Слід відзначити, що ведення бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві відповідає вимогам національних стандартів, нормативних документів з бухгалтерського обліку. Проте, в процесі дослідження, нами були виявлені певні недоліки в методах, що використовуються для розрахунку амортизаційних відрахувань, виявлено проблеми, котрі виникають на практиці в результаті поєднання податкового та бухгалтерського методів нарахування амортизації. А також ми з'ясували яким чином впливають недоліки в системі вітчизняного законодавства на формування амортизаційної політики, фінансово-економічний стан підприємства та економіки в цілому.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів. Усі основні засоби, окрім землі, піддаються фізичному та моральному зносу.

Амортизація — це процес накопичення коштів для відшкодування зносу об'єктів, вона є вторинним явищем після зносу. Звичайно ці процеси, як правило, мають однакове грошове визначення.

Важливість та доцільність нарахування амортизації вчені розглядали починаючи з I-II ст. Кожен з них трактував амортизацію та методи її нарахування по-різному. Сьогодні бухгалтери багатьох країн світу досліджують стародавні записи та книги, аналізують кращі бухгалтерські ідеї. З кожним роком з'являється все більше публікацій, пов'язаних з історичним розвитком бухгалтерської науки.

Досить багато уваги приділяється дослідженню історичних етапів розвитку категорії «Амортизація», її перших визначень та пояснень [56].

Деякі економісти стверджують, що амортизація – це джерело накопичення. Однак, на наш погляд, цей термін стосується “амортизаційного фонду” або ж будь-якого іншого, але тільки не самої амортизації. В даному разі відбувається її ототожнення з грошовим фондом для відшкодування спожитих засобів праці.

Грошовий амортизаційний фонд – це фінансовий результат накопичення послідовно здійснюваних амортизаційних відрахувань. Він формується лише після реалізації готової продукції. Крім того, при тимчасовому використанні нарахованої амортизації – з метою придбання

нових засобів виробництва – вона, у визначений період, вибуває з амортизаційного фонду і функціонує як засіб обігу, тобто є нерухомим резервним фондом.

Зокрема, в СРСР амортизаційна політика була складовою частиною науково-технічної політики держави. Встановлюючи норму амортизації, порядок її нарахування та використання, держава регулювала темпи і характер виробництва в галузях, саме за допомогою норми амортизації формувалась швидкість знецінення, а через неї – швидкість оновлення основних засобів [49].

Радянські вчені називають амортизацію прийомом рахівництва, який дає можливість визначити вартість інвентарю в будь-який час. На практиці це відбувається не завжди, бо амортизація нараховується раз на квартал, а не щодня. Вважаємо, що за сучасних умов господарювання таке твердження себе не виправдовує. До того ж не зовсім зрозумілим у даному визначенні є вираз “інвентар”.

В цілому для діючої амортизаційної політики були характерними наступні принципи:

- єдині норми амортизації;
- прямолінійний (рівномірний) метод нарахування амортизації;
- віднесення амортизаційних відрахувань до складу собівартості продукції;
- нарахування амортизації на протязі фактичного строку служби основних засобів [49].

До 1 липня 1997 року українські підприємства нараховували амортизацію за прямолінійним методом на підставі індивідуальних для кожного виду основних засобів норм, затверджених постановою Ради міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 року № 1072, і включали її до складу собівартості продукції. Амортизаційні механізми покладені в основу зазначеного нормативного акта були побудовані на принципі перенесення частини вартості основного засобу на собівартість продукції та

забезпечення планового простого відтворення основних засобів. Ці механізми не стимулювали інтенсивне використання та оновлення основних засобів. Підприємства не могли самостійно, з урахуванням інтенсивності використання основних засобів, вибрати метод амортизації. Індивідуальні норми амортизації були пристосовані до умов планової економіки. Обґрунтування норм амортизації здійснювалося, як правило розробниками та проектантами за результатами експлуатації основних засобів і тривало протягом значного періоду часу. Норми амортизації розраховувалися на підставі планових термінів експлуатації основних засобів, не враховували морального зношування та служили основою для визначення потреби у заміні основних засобів та формування виробничих планів машинобудівних підприємств. Відмінностей між податковою та економічною амортизацією не існувало. Хоча механізми нарахування амортизації, які містилися у нормативних актах СРСР, не відповідали новим ринковим умовам, вони змушували підприємства усі амортизаційні кошти спрямовувати на оновлення основних засобів. За нецільове використання амортизаційних коштів до підприємств застосовувалися санкції [47].

Оскільки планова система не узгоджувалася з принципами ринкової економіки та у зв'язку з наближенням кінцевих термінів нарахування амортизації за лінійним методом за більшістю видів основних фондів, безпосередньо задіяних у виробництві, у 1997 році було здійснено суттєву корекцію амортизаційної політики. Із внесенням змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» було розмежовано податкову та економічну амортизацію. Податкову амортизацію було виведено зі складу валових витрат, тоді як економічна амортизація й надалі входила до складу собівартості продукції. Принципово новим положенням у амортизаційній політиці була реалізація методичного підходу нарахування амортизації не на первинну вартість основних засобів, а на залишкову [47].

Після проведення реформи амортизаційної політики між податковим та бухгалтерським обліком виникли істотні розбіжності.

В сучасних умовах стрімкого розвитку науково-технічного прогресу проблема заміни старого та введення нового, досконалого обладнання є досить актуальною при організації виробничого процесу на підприємстві. Амортизація – явище не нове. Але після переходу підприємств на національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку ця категорія привертає до себе увагу багатьох економістів.

Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій обсягів її нарахування і закономірностей відтворення основних засобів зробили такі вчені як Л.Городянська, А. Белоусов. Головні напрямки реформування амортизаційної політики досліджують В. Парнюк, П. Орлов, П. Житний, Є. Петрикова. Що стосується удосконалення документального оформлення процесу нарахування амортизації, то свої ідеї пропонує до уваги А. Белоусов, С. Сажинец. Питання, які стосуються економічного змісту, методики розрахунку та обліку бухгалтерської та податкової амортизації необоротних активів, досліджуються такими авторами як Л. Городянська, Д. Костюк, С. Голов, С. Сажинець, П. Хомич, І. Пиріг та багатьма іншими науковцями.

Вони присвячують свої праці різним проблемам, що стосуються амортизаційної політики. Зокрема, досить поширеним є розгляд розбіжностей між економічною та податковою амортизаціями і пошуку шляхів їх подолання. Багато економістів проводять аналіз методів нарахування амортизації, які використовують у міжнародній практиці.

На особливу увагу заслуговують роботи М. Чумаченка, у яких надаються критичні зауваження й обґрунтовується, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію, тобто, з одного боку, вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а з іншого - їхня сума у виторзі від реалізації продукції (робіт, послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. При цьому ці відрахування є не

фактичними, а розрахунковими витратами, які повертаються підприємству у вигляді коштів від реалізації продукції (робіт, послуг) [63].

Кругообіг основних засобів включає три фази: знос, амортизація, відшкодування. Для економічного відшкодування зносу основних засобів їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до складу витрат на виробництво продукції.

Багато авторів по-різному визначають таку економічну категорію як амортизація основних засобів. Розглянемо деякі з них (Табл. 1.1.).

В результаті всебічного дослідження процесу амортизації необоротних активів, ми знаходимо багато відповідей на проблемні питання обліку та нарахування амортизації, проте питання вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахованої амортизації як фінансового джерела досліджені недостатньо.

В сучасних умовах господарювання перед великими підприємствами досить гостро постала проблема формування облікової політики. Велику увагу в даній роботі приділяють питанню ефективного використання основних засобів, а вирішення його багато в чому залежить від рівня удосконалення амортизаційної політики. Нажаль, сформована амортизаційна практика не повністю відповідає можливостям корпоративної стратегії і може стати стримуючим фактором економічного розвитку країни.

Амортизаційні відрахування нині являються важливим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладів.

Таблиця 1.1.

Погляди зарубіжних та вітчизняних авторів на поняття

«Амортизація»

Автор	Визначення
За видами витрат	
Брігхем Ю., Ерхард М.	Відповідні витрати на створення основних засобів, які були сформовані на фірмі в минулому на початку строку реалізації проекту [48].
Ковальова А., Лапуста М.	Грошове вираження зносу основних засобів в процесі їх виробничого функціонування.
Ченг Ф. Лі, Джозеф І.	Витрати, які скорочують базу оподаткування (і зменшують податок) [48].
За шляхами відтворення	
Сергеев І.	Поступове перенесення вартості основних засобів на продукцію, яка виробляється [45].
Лушин С., Слепов В.	Процес перенесення вартості основних засобів і нематеріальних активів на продукцію, яка виготовляється та реалізовується залежно від ступеня її зношування, джерело фінансування простого, а частково і розширеного відтворення і обігу за рахунок виручки від реалізації продукції [48].
За обліком	
	Амортизація визнається в якості витрат, виходячи з розміру амортизаційних відрахувань, які визначаються, виходячи з вартості активів, які амортизуються, строку корисного використання і прийнятих організацією способів нарахування амортизації [52].

Нормативними актами, які регламентують порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів є Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [54], П(С)БО 7 «Основні засоби»

[8] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФ України від 30.09.03 р. № 561[42].

Згідно з цими нормативними актами відбувається тлумачення економічного змісту, методів нарахування та обліку амортизації.

Згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» під амортизацією основних засобів та нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею. При цьому сума амортизації не включається до загальної суми валових витрат, а являється самостійним показником, який враховується при розрахунку оподаткованого прибутку [19].

Відповідно до положень П(С)БО 7 амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу. Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат [8]. Втім, говорити про амортизацію вартості можна тільки щодо основних засобів. Якщо вони є натурально-речовою формою засобів праці, то амортизуватися може їх вартість. Самі основні засоби підлягають старінню, а не амортизації [62].

Амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації [17].

Водночас, хотілося звернути увагу на те, що у П(С)БО 7 амортизацію визначено як процес. Проте термін «амортизація» не тільки на практиці, але й у стандартах бухгалтерського обліку використовують

скоріше для виразу суми, на яку періодично зменшується вартість, що амортизується.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання[8].

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій [8].

Дані поняття є лише дефініціями і повністю не відображають сутності та значення амортизації у процесі господарювання і відтворення основних засобів.

В умовах ринкової економіки підприємець самостійно визначає інноваційну політику. Підприємство може самостійно замінити зношену техніку на нову аналогічного призначення, підтримувати в робочому стані чи провести модернізацію застарілого обладнання, придбати нову техніку, призначену для заміни старої, чи принципово нове обладнання, яке не має аналогів ні у виробництві, ні у використанні [11].

При цьому слід відмітити, що господарюючий суб'єкт зацікавлений змінити стару машину на нову лише в тому випадку, якщо вартість останньої на одиницю корисного ефекту нижче. Тільки в таких умовах застосування технічних нововведень може принести користь підприємцю та суспільству.

Активи, що амортизуються, становлять значну частину активів багатьох підприємств. Таким чином, амортизація може суттєво впливати на визначення та відображення фінансового стану, а також на результати діяльності таких підприємств.

Кошти на відшкодування витрат на придбання і створення нових основних засобів можуть бути отримані лише від реалізації продукції, яка виготовляється на підприємстві. До вартості даної готової продукції включається також часткове погашення вартості діючих основних засобів. Поступове перенесення вартості основних засобів на готову

продукцію і накопичення грошового фонду для заміни зношених об'єктів називається амортизацією [63].

Окрім того, амортизація є певним знаряддям стимулювання попиту на ті чи інші основні засоби шляхом встановлення відповідних норм амортизації. З цього випливає: чим вищі норми амортизації – тим більший попит на дані товари, оскільки витрати на придбання основних засобів на які встановлені високі норми амортизації відшкодовуються підприємству швидше аніж витрати на основні засоби, норми амортизації на які встановлені нижчі. Це відбувається шляхом коригування оподаткованого прибутку підприємств на суму амортизаційних відрахувань [48].

Незважаючи на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні упродовж останніх років спостерігається тенденція до збільшення ступеня зношування основних засобів. Цих ресурсів не достатньо для інтенсивного оновлення основних засобів промислових підприємств. Необхідність інтенсивного оновлення виробничо-технічного обладнання вимагає значних інвестиційних ресурсів, направлених на відновлення та модернізацію основних виробничих засобів. Крім того, збільшення інвестицій в основний капітал обумовлено необхідністю введення нових зразків технологічного обладнання для забезпечення конкурентоздатності товарів вітчизняних виробників. Основним джерелом формування власних інвестиційних ресурсів є прибуток підприємства та амортизаційні відрахування. При цьому ніяких регулюючих законів про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на відновлення основних засобів, ні в нашій країні, ні в інших країнах не існує. А економічний зміст амортизації полягає саме в тому, щоб забезпечувати відновлення основних засобів, модернізацію та реконструкцію виробництва, і тому вона не може бути витрачена на інші потреби крім однієї – на капітальні вкладення. Крім того, для того, щоб підприємства мали можливість здійснювати за рахунок власних коштів

модернізацію та оновлення виробничих фондів такі джерела повинні носити більш стабільний характер аніж прибуток, оскільки в такому випадку важко забезпечити безперервність процесу відтворення виробних фондів. З метою зниження залежності від зовнішніх джерел фінансування необхідно активізувати внутрішні фактори економічного розвитку підприємств. І в рамках вирішення даної проблеми необхідно звернути особливу увагу на вагомість амортизаційних відрахувань та ефективного їх використання при формуванні інвестиційних ресурсів [48].

Процес нарахування амортизації має безперервний та постійний характер, що в свою чергу забезпечує створення стійких інвестиційних ресурсів для заміни фізично та морально застарілого обладнання. В зарубіжній практиці існує ряд заходів, направлених на стимулювання прискореної амортизації і росту інвестицій, які виникли у зв'язку з необхідністю стимулювання нових організаційних форм приватного бізнесу, які здатні швидко розробити та реалізувати на практиці нові технічні та технологічні розробки, особливо в області енергозбереження та екологічної безпеки.

Амортизаційна політика є складовою частиною економічної політики держави, виступає в якості важливого важеля впливу на економічні процеси в країні і як елемент управління економікою – суттєвим фактором стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання. Амортизація – це інструмент, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на залучення нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання, зайнятих в процесі виробництва конкурентоздатних товарів. При цьому не можна заперечувати, що амортизація являє собою одну із форм фінансового регулювання для подальшого відновлення основних засобів. По суті – це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей. Крім того, амортизація виступає як інструмент

податкової політики, оскільки амортизаційні відрахування враховуються при розрахунку податку на прибуток підприємства та їх розмір впливає на величину податкових утримань, в результаті, всі ці показники знаходяться в тісному взаємозв'язку та взаємодії [9].

Одним із важливих напрямлень амортизаційної політики, які стимулюють розширення інвестиційної діяльності є реалізація комплексу інвестиційно-орієнтованих податкових новацій, направлених на підвищення зацікавленості платників податків у використанні інвестиційних ресурсів, які створені за рахунок засобів накопиченої амортизації.

Розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, на жаль, має більше теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відбиття господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до П(С)БО. В умовах системи обліку, яка базується на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їхнє акумулювання на окремому рахунку в розмірі нарахованої амортизації. Однак не слід забувати, що процес резервування даного джерела одночасно являє собою відволікання коштів з господарського обороту підприємств. Фінансове становище багатьох підприємств не дозволяє сьогодні акумулювати це джерело на зазначені цілі, а залучення будь-яких зовнішніх джерел обумовить не тільки втрату високоліквідних активів по сплаті відсотків за користування позиковими коштами, але часто може призвести до втрати незалежності підприємства [16].

Вивчення зарубіжного досвіду показало, що українська амортизаційна система суттєво відрізняється від амортизаційних систем розвинутих країн, у яких досить часто для стимулювання впровадження найновіших засобів виробництва та технологій основні засоби прирівнюються до оборотних і витрати на їх придбання відносяться на витрати виробництва протягом одного року. Узагальнюючим

результатом неефективності амортизаційної політики є низька частка амортизації у структурі ВВП.

1.2. Методи нарахування амортизації у фінансовому обліку

Альтернатива вибору метода нарахування амортизації ускладнює роботу більшої частини українських бухгалтерів, оскільки вимагає додаткових знань як теоретичних так і практичних.

Крім того, щоб зробити вибір, необхідно враховувати та порівнювати вказані фактори. Наприклад, для того, щоб вибрати той чи інший метод нарахування амортизації, необхідно мати уявлення про переваги та недоліки кожного з нього та особливості застосування. Так для встановлення строку корисного використання основних засобів, необхідні певні технічні знання та досвід роботи в тій сфері, в якій ці об'єкти використовуються.

На основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), які несуть рекомендаційний характер, в Україні були створені методи нарахування амортизації, з урахуванням національних відмінностей системи обліку основних засобів. Згідно п.50 МСБО 16 “Основні засоби” рекомендується застосовувати три методи нарахування амортизації. А в П(С)БО 7 передбачена можливість в цілях бухгалтерського обліку вибору з п'яти нових методів амортизації, а також діючого податкового методу амортизації.

Для наочності наведемо таблицю 1.2. порівняння методів нарахування амортизації.

Оскільки необоротні активи приносять підприємству економічні вигоди протягом кількох років, необхідно розподілити вартість цих активів між звітними періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат. Це досягається шляхом амортизації.

Амортизація являє собою об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів в період їх функціонування у виробництві з метою оновлення до моменту закінчення строку їх використання.

Таблиця 1.2.

Порівняння методів нарахування амортизації (зносу)

основних засобів

№ з/п	Назва методу за Національним стандартом бух. обліку	Назва методу за міжнародним стандартом бух. обліку
1.	Прямолінійний	Прямолінійний
2.	Зменшення залишкової вартості	Зменшення залишкової вартості
3.	Виробничий	Суми одиниці продукції
4.	Прискореного зменшення залишкової вартості	-
5.	Кумулятивний	-
6.	Податковий	-

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів, яка амортизується. Виняток становлять такі об'єкти обліку як земля і незавершені капітальні інвестиції строк корисного використання яких необмежений та вартість яких не підлягає амортизації.

Вартістю, яка амортизується є первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

У свою чергу, ліквідаційною вартістю є сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від продажу (ліквідації) об'єкта після закінчення строку його корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Слід зазначити, що на практиці досить важко передбачити ліквідаційну вартість основних засобів у момент їх надходження.

Через це у разі, якщо їхня ліквідаційна вартість незначна або немає можливості здійснити її оцінку, звичайно вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів завжди прирівнюється до нуля, окрім випадків, коли:

- існує невідмовне зобов'язання іншої особи, щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Виходячи з цього, вартість, яка амортизується, може бути менше первісної або переоціненої чи дорівнювати їй, але не може перевищувати цю вартість.

При визначенні норми та суми амортизаційних відрахувань важливим питанням є строк корисного використання основного засобу, що амортизується. Згідно до діючих методик, даний термін визначається як очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). При цьому розглядається фізичний знос об'єкта основних засобів і практично не враховується той факт, що в умовах швидкого розвитку технологій важливу роль відіграє моральний знос основного засобу та технологічного процесу, в якому він бере участь. Це призводить до зниження ефективності використання наявних ресурсів від застосування морально застарілих основних засобів, і відповідно, втрати господарюючим суб'єктом прибутку [6364].

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку вартість основних засобів повинна рівномірно розподілятися протягом передбаченого строку їх експлуатації шляхом розподілу (списання) на звіті періоди, протягом яких ці засоби будуть мати виробничу корисність.

Усі матеріальні активи довгострокового використання, крім землі та незавершених капітальних інвестицій мають обмежений строк експлуатації. Внаслідок обмеженості строку служби, вартість цих активів повинна розподілятися на витрати протягом усіх років їх експлуатації. Двома головними причинами обмеженості строку служби активів є фізичний та моральний знос.

При фізичному або матеріальному зносі втрачається основними фондами їхня споживна вартість, тобто відбувається погіршення технічно-економічних і соціальних характеристик під впливом процесу праці, природних сил, а також внаслідок невикористання основних фондів.

Старіння засобів праці є базою для визначення матеріального зносу, однак він не схожий на знос в технічному розумінні. При визначенні матеріального зносу беруть до уваги те, що засоби праці постійно підтримуються в робочому стані – а саме: шляхом чистки (сюди відносять і дотримання чистоти в приміщеннях), шляхом ремонту, який проводиться за явної необхідності. Тому, на наш погляд, неправильним є віднесення витрат на ремонт і поліпшення засобів праці до показників матеріального зносу. Бо цей вид зносу є частиною ресурсоспоживних витрат, а витрати на утримання і ремонт відносяться до ресурсоутворюючих.

Хоча знос в технічному і економічному розумінні не є ідентичним, та більш-менш точні відомості про походження матеріального зносу можна отримати тільки в результаті технічних досліджень процесу старіння (досліджень зносу). Ці дані можна

використовувати для організації ремонту та обслуговування основних засобів, а також для складського зберігання запасних частин. Вони є вихідним пунктом при визначенні нормативних термінів служби і моменту фактичної заміни функціонуючих засобів праці.

Американські вчені-економісти об'єднують усі існуючі види фізичного зносу в одну групу, оскільки розмежування амортизації за цими видами зносу лише теоретично припустиме, практично ж – неможливе. Більшість вітчизняних та зарубіжних економістів стверджує, що усі основні засоби – як діючі, так і недіючі – підлягають фізичному зносу. На практиці він визначається на основі деформацій їх окремих деталей, тобто встановлюється у відсотках до вартості основного виробничого засобу. Однак така оцінка його є дещо суб'єктивною. Для досягнення більш об'єктивної оцінки необхідне встановлення об'єктивних стандартних методів визначення ступеня та характеру фізичного зносу різних елементів основних засобів.

Моральний знос означає, що засоби праці зношуються не тому, що аналогічні засоби виготовляються дешевшими або з вищою споживною вартістю, а тому, що ці, поліпшені, засоби починають застосовуватися в народному господарстві і тим самим впливають на собівартість виготовленої продукції. Цей вплив зумовлений:

по-перше, розробкою нових засобів праці з вищим ресурсним потенціалом;

по-друге, подальшим удосконаленням уже існуючих засобів праці;

по-третє, розробкою нових виробничих процесів і технологій, які потребують упровадження нових засобів праці;

по-четверте, розробкою нових виробів з необхідними для їх виробництва процесами, технологією і засобами праці тощо.

Взагалі ж існує поняття морального зносу першої та другої форм.

Моральний знос першої форми виражається у зниженні вартості відтворення функцій засобів праці у тій же мірі, в якій знижується вартість нових засобів праці з існуючою споживною вартістю.

Моральний знос другої форми виражається у зниженні вартості функціонуючих засобів праці у тій же мірі, в якій нові машини вступають з ними в конкуренцію.

В економічній літературі можна зустріти погляди вчених стосовно морального зносу другої форми, які заперечують існування його зв'язку з втратою споживної вартості засобів праці. Інші ж, навпаки – вбачають у моральному зносі другої форми тільки втрату споживної вартості, заперечуючи при цьому втрату вартості.

Існують чинники, які впливають на моральний знос другої форми, а саме: застосування мікроелектроніки з метою автоматизації процесів виробництва; впровадження автоматизованих систем для транспортування матеріалів; використання прогресивних матеріалів тощо.

В результаті проведених досліджень можна зробити такі висновки щодо зносу.

Під фізичним зносом розуміють поступову втрату основними засобами своєї первісної споживної вартості, що відбувається не лише у процесі їх функціонування, але й при їх бездіяльності (руйнація під впливом зовнішніх факторів, атмосферних опадів, корозії тощо). Фізичний знос основних засобів залежить від їх якості, технічної досконалості, особливостей технологічного процесу (інтенсивність використання засобу, наявність агресивного середовища), часу їх дії (кількість днів праці на рік, змін на добу, годин праці на зміну), ступеню захисту основних засобів від зовнішніх умов (спеки, холоду, вологості, атмосферних опадів), якості догляду за основними засобами та їх обслуговування, від кваліфікації робітників та їх відношення до основних засобів.

Розрізняють повний та частковий фізичний знос основних засобів. При повному зносі основні засоби замінюються новими (капітальне будівництво та поточна заміна зношення основних засобів). Частковий знос підлягає ремонту. Але усунення проявів часткового фізичного зносу може лише дещо відстрочити термін повного зносу основного засобу. Необхідність заміни зношеного об'єкта не може бути виключена регулярним ремонтом.

Моральний знос - це зменшення вартості основних засобів та інших необоротних активів під впливом скорочення суспільно необхідних витрат на їх відбудову (моральний знос першої форми), зменшення їх вартості у результаті введення нових, більш прогресивних, економічно ефективних машин та обладнання (моральний знос другої форми).

Нинішній етап розвитку науково-технічного прогресу спричиняє швидкий моральний знос деяких об'єктів основних засобів. Якщо розраховувати термін корисного використання об'єкта, виходячи лише з фізичного зносу, існує можливість втрати економічного ефекту від використання основного засобу.

Вирішення цієї проблеми криється в порівняльному виборі терміну корисного використання об'єкта. Якщо темп оновлення технології, до якої відноситься основний засіб, достатньо високий, але термін його морального зносу менший за термін зносу фізичного, можна говорити про доцільність використання такого засобу. Строк корисного використання основного засобу при цьому рівняється терміну морального зносу.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта визначає саме підприємство з урахуванням наступних чинників:

- очікуваної потужності або продуктивності об'єкта;
- строку корисного використання подібних активів;
- очікуваного фізичного зносу;

- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають, виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства він може бути коротший, ніж нормативний строк експлуатації.

Строк корисного використання об'єкта встановлюється підприємством при зарахуванні об'єкта на баланс і за потреби може бути переглянутий. Уточнення строку корисного використання є зміною облікової оцінки, а не зміною облікової політики.

Отже, строк корисного використання відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації.

Проте, згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», строк корисного використання нематеріальних активів не повинен перевищувати 20 років.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Амортизація об'єкта призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів.

Під час переоцінки об'єкта основних засобів або нематеріальних активів переоцінюється і сума зносу або накопиченої амортизації. Переоцінена сума зносу (накопиченої амортизації) визначається шляхом множення суми зносу (накопиченої амортизації) на індекс переоцінки.

Сума зносу (накопиченої амортизації) збільшується при відображенні в обліку втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів і зменшується, якщо причини зменшення корисності перестають існувати.

При списанні об'єкта основних засобів списується і сума зносу.

При частковій ліквідації об'єкта сума зносу зменшується на суму зносу ліквідованої частини об'єкта [47].

Метод нарахування амортизації має бути визначений для кожного об'єкта основних засобів з урахування очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Правильне встановлення строку корисного використання об'єкта основних засобів та застосування правильно обраного методу амортизації дозволяє отримати суми амортизаційних відрахувань, які відповідають реальному зменшенню вартості основних засобів.

З шести методів амортизації, запропонованих П(С)БО 7 підприємство обирає самостійно один або кілька. Для амортизації вартості малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів підприємство самостійно обирає один із чотирьох методів.

У бухгалтерському обліку основні засоби розділено на дві великі підгрупи:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи [8].

Органи державного управління розвинутих країн серед найважливіших інструментів активізації інвестиційної діяльності широко використовують системи амортизації. Але для віднесення системи амортизації до прискореної, не прискореної чи сповільненої треба комплексно розглянути методи її нарахування.

Під системою прискореної амортизації слід розуміти такі методи її нарахування, за яких протягом перших років чи всього амортизаційного періоду, який не перевищує економічно раціональний строк служби

засобу праці, забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань порівняно з реальними темпами втрати його споживчих властивостей і вартості.

Не прискореною системою амортизації слід вважати такі методи нарахування, які протягом усього економічно раціонального строку служби засобу праці забезпечать збіг нагромадженої суми амортизаційних відрахувань з реальними темпами втрати ним споживчих властивостей і вартості. Звідси можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду в разі використання не прискореної амортизації має дорівнювати економічно раціональному строку служби засобу праці. Величини ж амортизаційних відрахувань за одиницю часу для засобу праці найчастіше мають бути різними протягом амортизаційного періоду, щоб відповідати реальним темпам втрати ним споживчих властивостей і вартості. Через це велику складність розв'язання подібної задачі в першому наближенні можна вважати не прискореною системою амортизації, основою якої є прямолінійний метод нарахування, коли амортизаційний період збігається з економічно раціональним строком служби [4545].

Під системою сповільненої амортизації слід розуміти такий метод її нарахування та порядок переоцінки вартості засобу праці, за яких протягом перших років або всього економічно раціонального строку служби спостерігається відставання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань від реальних темпів втрати його споживчих властивостей і вартості. При цьому на момент закінчення економічно раціонального строку служби може не забезпечуватися нагромадження суми амортизаційних відрахувань, достатньої для покриття вартості, втраченої засобом праці. Сповільнена система амортизації взагалі не повинна практикуватися. Вона може бути тільки наслідком допущених прорахунків на макро- або мікрорівні, а інколи й на обох рівнях [22].

Завищення і заниження норм амортизації може здійснювати як позитивний так і негативний вплив на господарську діяльність підприємств та національне виробництво в цілому. Перелік основних позитивних та негативних сторін завищення та заниження норм амортизації наведено в додатку А.

Метод амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. За прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його служби. При цьому річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисної служби об'єкта.

Як база нарахування використовується початкова або відновна вартість засобів праці за вирахуванням ліквідаційної вартості. Початкова вартість застосовується для нововведених засобів праці на період до їх першої переоцінки, а відновна – з моменту проведення першої переоцінки засобів праці.

Як правило, цей метод використовують для об'єктів, знос яких рівномірний і не залежить від обсягу виробництва: адміністративні будівлі, виробничі цехи, інші споруди, передатні пристрої, меблі та інші такі об'єкти.

Перевагами даного методу є простота розрахунків та рівномірне розподілення суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує можливість зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліками методу є те, що він не враховує моральний знос, неоднакову виробничу потужність основних засобів в різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – у деяких випадках важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів [16].

Характеризуючи метод, можна сказати, що сума зносу щорічно залишається постійною. Облікова вартість активу зменшується з року в рік на одну і ту ж суму. Метод – простий, раціональний, систематичний. Його використання є доцільним, коли ступінь експлуатації активу в кожному обліковому періоді залишається незмінною. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. У зв'язку з цим на практиці він використовується найчастіше.

Наступні три методи є методами прискореної амортизації, які забезпечують списання більшої частини вартості основних засобів в перші роки їх експлуатації.

Прискорена амортизація означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, кили вони фізично й морально ще є новими;
- накопичувати кошти для заміни об'єкта, що амортизується в разі його швидкого морального старіння та інфляції;
- забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується) [45].

Метод зменшення залишкової вартості – це метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість.

Метод найпридатніший для обладнання, продуктивність якого в міру його експлуатації зменшується. Але можна зауважити, що метод трудомісткий і на практиці застосовується рідко.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Слід зазначити, що ліквідаційна вартість не береться до уваги.

Даний метод зручний, в тих випадках коли продуктивність обладнання у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні, а також, коли витрати на його підтримку в робочому стані в процесі експлуатації зростають.

На відміну від кумулятивного методу, величини норм амортизації є сталими і не залежать від порядкового номера періоду, а базою для нарахування амортизації слугує залишкова вартість засобу праці, яка зменшується в кожному наступному періоді.

Прискорена амортизація приводить до зниження податку на прибуток у перші роки після введення засобів праці в експлуатацію.

Недоліком цього методу є відповідна прискорена норма нарахування зносу, яка визначається виключно для облікових цілей. У зв'язку з постійними змінами податкового законодавства цей метод не широко розповсюджений.

Кумулятивний метод передбачає, що річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Сума чисел років – це результат додавання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

Метод застосовують, у випадках коли обладнання найбільше зношується у перші роки експлуатації, а у подальшому доводиться його часто ремонтувати, крім того, до об'єктів зі швидким моральним зносом (наприклад, комп'ютерна техніка).

Перевагами даного методу, порівняно з прямолінійним методом, є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу і рівномірне зменшення цієї суми протягом наступних облікових періодів.

Недоліки методу полягають в тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума зносу, визначена даним методом і визнана затратами поточного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним використанням активу, ні з обсягом виробленої продукції, а відповідно і ні з отриманим від експлуатації активу доходом.

Кумулятивний метод сприяє процесу відновлення довгострокових активів підприємства. Крім того, він досить простий, раціональний і систематичний. Але цей метод широко не розповсюджений.

Останнім бухгалтерським методом є виробничий метод нарахування амортизації. Цей метод можна ще назвати методом нарахування амортизації пропорційно обсягу виконаних робіт.

За цим методом нарахування амортизації здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу тощо).

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Даний метод заснований на припущенні, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби

визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта.

До даного методу звертаються, у випадку коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості і, тоді, коли можна визначити обсяг виробництва. Певною мірою це стосується автотранспорту, який використовується для надання послуг з перевезення вантажів, пасажирів.

Перевагами даного методу є простота, раціональність і систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми зносу, яка визнається витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку, якщо використання відповідного активу не однакове в різні періоди.

Використовувати даний метод доцільно, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується під час його експлуатації на виробництві. Але, цей метод не отримав широкого розповсюдження, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої за допомогою того чи іншого активу. Недолік – трудомісткість та обмеженість у використанні.

Податковий метод передбачає нарахування амортизації за нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [54]. Застосування цього методу не гарантує, що податкові та бухгалтерські амортизаційні відрахування співпадуть. Причин тому безліч, наприклад, різні періоди нарахування амортизації (місяць і квартал), різні правила для відображення ремонтів, різний підхід до амортизації невиробничих об'єктів та безкоштовно отриманих тощо.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Сума амортизації за місяць визначається, виходячи з річної суми амортизації.

При цьому, слід враховувати, що об'єкт може використовуватись неповний календарний рік. Тому місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного

зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

В умовах виробничого методу сума амортизації визначається, виходячи з фактичного обсягу продукції (робіт, послуг), виробленої об'єктом за цей місяць та виробничої ставки амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним або виробничим методом. Дозволяється також спрощений метод амортизації бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів.

Амортизація бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується по першому місяцю використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості та решти 50 відсотків (за вирахування ліквідаційної вартості) у місяці їх виключення з активів (списання з Балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Якщо компоненти основних засобів мають різні строки корисного використання, відмінні від терміну корисного використання активу в цілому, то можуть застосовуватися різні норми та методи амортизації щодо цих компонентів [16].

Вартісний критерій, за яким об'єкти основних засобів зараховують до складу малоцінних необоротних матеріальних активів підприємства, встановлюють самостійно. З огляду на правила податкового обліку, аби полегшити роботу, рекомендується обрати вартісний критерій на рівні 1000 грн.

Обраний метод амортизації має послідовно застосовуватися від одного періоду до іншого, за винятком випадків, коли зміна обставин виправдовує зміну методу амортизації. У той обліковий період, коли відбулася зміна методу, необхідно кількісно визначити наслідки та розкрити причини зміни.

Суми, що амортизуються, розподіляються на облікові періоди протягом строку корисної експлуатації активу шляхом застосування різних систематичних методів. Незалежно від вибору методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення співставності результатів діяльності підприємства за різні періоди, незважаючи на рівень прибутковості підприємства або правил оподаткування.

Метод нарахування амортизації, застосований до основних засобів, слід періодично переглядати та якщо відбулися суттєві зміни в очікуваній формі економічних вигод від цих активів, змінювати для відображення зміненої форми. Якщо виникає потреба змінити метод амортизації, то в бухгалтерському обліку таку зміну відображають як зміну в обліковій політиці, а суму амортизаційних відрахувань на поточний та майбутній періоди коригують.

Таким чином, порядок нарахування амортизації основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», в якому висвітлено економічний зміст та методу нарахування амортизації та запропоновано шість методів розрахунку амортизаційних відрахувань. Кожен з методів має свої недоліки та переваги. Підприємство має можливість самостійно обирати метод нарахування амортизації виходячи зі специфіки своєї діяльності та сформованого фонду основних засобів.

Податковий метод нарахування амортизації регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», а об'єктом амортизації виступають витрати на придбання основних фондів.

Амортизаційні відрахування є основним джерелом власних інвестиційних коштів на підприємстві для оновлення та модернізації виробничого обладнання та використання новітніх технологій.

1.3. Методологічні аспекти організації податкового обліку амортизації основних фондів

Після прийняття Верховною радою України нової редакції закону «Про оподаткування прибутку підприємств» з 1 липня 1997 року прибуток з метою оподаткування визначається підприємствами шляхом зменшення розміру валового доходу на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань. Ці показники, за вирахуванням амортизаційних відрахувань, в системі бухгалтерського обліку не функціонували. До того ж, після набрання чинності з 1 липня 2000 року П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства отримали право на використання різних методів нарахування економічної амортизації основних засобів та зносу інших необоротних матеріальних активів. З цього часу стає неможливим використання податкової амортизації для цілей бухгалтерського обліку, а всі необхідні показники для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства визначаються підприємством розрахунковим шляхом, поза системою бухгалтерського обліку. Фактично виникла нова система обліку – податковий облік, найбільш складною складовою частиною якого є нарахування податкової амортизації основних фондів [58].

Взагалі, податкова амортизація – це пільга для підприємств, які інвестують свій капітал в розширення виробництва, придбання основних засобів та підтримання їх в належному стані. Щоправда, дана пільга розтягується на багато років, а це означає, що підприємство не може бути конкурентноздатним в умовах ринку, але все одно: значення податкової амортизації важко переоцінити.

Основні фонди і амортизація виділяються в контексті Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Їм посвячена окрема стаття – 8 «Амортизація». Згідно з цим законом під амортизацією основних фондів та нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею [54].

Основні фонди – матеріальні цінності, що призначені для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких вище 1000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Амортизаційні відрахування є самостійним податковим показником, що бере участь (нарівні з валовим доходом і валовими витратами) в розрахунку оподаткованого прибутку.

З точки зору оподаткування основна увага приділяється не основним засобам, а їх впливу на об'єкт оподаткування.

Амортизації підлягає не вартість основних фондів як у бухгалтерському обліку, а витрати на їх придбання, самостійне виготовлення і проведення всіх видів поліпшень. При цьому, витратами вважається сума компенсації в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі. Виходячи з цього:

- підлягають амортизації витрати на придбання основних фондів, отриманих, наприклад, за бартером або як внесок до статутного фонду;
- не підлягає амортизації вартість безоплатно отриманих основних фондів;
- амортизації підлягають витрати на проведення ремонту основних фондів на протязі звітного періоду, їх реконструкцію і модернізацію та інші витрати на поліпшення основних фондів, які перевищують 10% витрат відносно сукупної балансової вартості усіх груп основних фондів

станом на початок такого звітнього періоду і які були включені до складу валових витрат виробництва та обігу. Затрати, які перевищують вказану суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3, 4 або окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп і таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду [3434].

Оскільки методика нарахування податкової амортизації основних фондів для різних груп об'єктів не є ідентичною, податкове законодавство передбачає їх розподіл на 4 групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;
- група 2 - автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього;
- група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2, 3 і 4;
- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Для цілей податкового обліку обов'язків пооб'єктний облік лише основних фондів групи 1. Основні фонди груп 2, 3 і 4 обліковуються не за об'єктами, а за сукупною балансовою вартістю, тому сума амортизації не прив'язана до конкретного об'єкта.

Зауважимо, що порядок розподілу основних фондів за групами для цілей податкового обліку далекий від однорідності та однотипності за технічними та експлуатаційними характеристиками, що застосовуються до об'єднання основних засобів в окрему групу в бухгалтерському обліку.

У податковому обліку об'єкти основних засобів обліковуються за балансовою вартістю, що визначається на початок кожного розрахункового кварталу.

Балансову вартість можна визначити за формулою (п. 8.3.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств):

$$Бв = Б (в-1) + П (в-1) - У (в-1) - А (в-1), \quad (1.1)$$

де Бв – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

Б (в-1) – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному

П (в-1) – сума витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

У (в-1) – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

А (в-1) – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

Нарахування амортизації провадиться щокварталу, а базою для її нарахування є балансова (залишкова) вартість відповідної групи основних фондів на початок кварталу.

Нарахування амортизації для основних фондів групи 1 здійснюється з наступного кварталу після введення їх в експлуатацію, а для основних фондів груп 2, 3 і 4 — з кварталу, наступного за кварталом оприбуткування матеріальних цінностей, які входять до складу цих груп, незалежно від фактичного здійснення розрахунків за ці основні фонди. Аналогічну думку наведено в листі ДПАУ від 21.04.2003р. № 3859/6/15-1116. Норма амортизації встановлюється для кожної групи [4044].

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводять до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта 100 неоподаткованих

мінімумів доходів громадян. Сьогодні ця сума становить 1700 грн., оскільки розмір неоподаткованого мінімуму для цих цілей – 17 грн. залишкова вартість такого об'єкта йде до валових витрат за результатами відповідного періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до 0.

Амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 поновлюється після їх уведення в експлуатацію у зв'язку із закінченням періоду консервації або робіт з поліпшенням.

Норма амортизації об'єкта груп 1 – 3 залежить від того, придбаний об'єкт новий чи ні.

Якщо при купівлі об'єкта підприємство разом з іншими документами на купівлю передали форму первинного обліку ОЗ № ОЗ – 1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», то придбаний об'єкт однозначно не новий, тобто його вже вводили в експлуатацію.

Проте відсутність форми № ОЗ-1 ще не доводить 100 %-вої новизни об'єкта. Адже продавець може і не вести бухгалтерського обліку (наприклад, фізична особа) або просто не передати цієї форми. Отже, відомості про те, новий об'єкт чи такий, що був у використанні (експлуатації), зазначати в договорі (рахунках, інших передатних документах).

Ті, хто створює об'єкт нерухомості власними силами або із залученням підрядників, зможуть підтвердити його документом із БТІ про первинну реєстрацію, а також актом комісії про приймання об'єкта і введення його в експлуатацію.

Амортизацію основних фондів груп 2, 3, 4 проводять до досягнення балансової вартості групи нульового значення.

Якщо окремі об'єкти основних фондів групи 1 виводяться з експлуатації, амортизацію припиняють нараховувати з кварталу, наступного за кварталом їх виведення з експлуатації. А при виводі з експлуатації окремих об'єктів основних фондів груп 2, 3, і 4 з будь-яких причин (крім їх

продажу) балансова вартість таких груп залишається колишньою і її продовжують амортизувати.

Застосування норм амортизації з 2004 року має ряд особливостей. Так, Законом про внесення змін до Закону про податок на прибуток передбачалося запровадження «нових» норм амортизації для груп 1, 2 і 3 з 01.01.2004р. Однак, ці норми з 2004 року діють лише для витрат, здійснених платником податку після 1 січня 2004 року у зв'язку з придбанням (виготовленням) нових основних фондів груп 1,2,3, які використовуються у виробничій діяльності платника податку та які раніше не були в експлуатації, а також витрат на поліпшення зазначених новопроданих (виготовлених) основних фондів, понесених платником податку після 1 січня 2004 року [15].

Отже, для вже наявних на 01.01.2004 р. у платника основних фондів, у тому числі й для тих, що вводяться в експлуатацію в поточному році, але витрати на їх придбання (створення) понесена у 2003 році, і придбаних після цієї дати основних фондів, що були в експлуатації, застосовуватимуться «старі» норми амортизації.

У такій ситуації доцільно ввести відповідну аналітику для розмежування балансових вартостей основних фондів груп 1, 2 і 3, що амортизуються за різними нормами, і відповідно розбити кожен на 2 підгрупи (групи 1/1 і 1/2; групи 2/1 і 2/2, групи 3/1 і 3/2). «Старі» та «нові» норми амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Норми податкової амортизації

Група основних фондів	Квартальна норма амортизації, %	
	«старі» норми	«нові» норми
Група 1/1	1,25	—
Група 1/2	—	2
Група 2/1	6,25	—
Група 2/2		10

Група 3/1	3,75	—
Група 3/2	—	6
Група 4	15	

Такий розподіл зачепить і амортизацію витрат на поліпшення основних фондів, що перевищили 10 % межу для груп 1,2,3[4044].

Отже, можна зробити висновок, що податковий метод нарахування амортизації не складний і, як правило, проблем не викликає. Податковий метод належить до інструментів економічної політики держави, виконує фіскальні функції, певною мірою регулює рівень попиту на основні засоби. Він найбільш розповсюджений і використовується майже на усіх підприємствах України, оскільки цього вимагає податкове законодавство, невиконання якого тягне за собою виникнення штрафних санкцій. Однак при застосуванні даного методу на підприємствах виникає проблема ведення подвійного обліку: податкового та бухгалтерського, між якими існує ряд відмінностей. Цей факт викликає багато проблем та протиріч які необхідно вирішувати на методологічному рівні.

1.4. Організація проведення аудиту амортизації основних засобів підприємства

Аудит амортизації основних засобів є складовою частиною процедури проведення незалежного аудиту основних засобів на підприємстві.

Власники та кредитори позбавлені можливості самостійно впевнитись у тому, що всі численні операції підприємства законні та правильно відображені у звітності, тому вони відчують потребу у послугах аудиторів.

Оскільки діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, вони є одним з

найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень. Головною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства.

Основним завданням і метою аудиту основних засобів є:

1) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;

2) перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;

3) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

4) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;

5) контроль за збереженням основних засобів;

6) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;

7) підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є: Баланс (форма № 1); звіт про фінансові результати та їх використання (форма № 2); звіт про фінансово-матеріальний стан підприємства (форма № 3); синтетичні регістри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер № 13); первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

При проведенні аудиту операцій з основними засобами звертається увага на наступні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку;

- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства;

- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення її собівартість продукції;

- правильність віднесення об'єктів до основних засобів;

- правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів;

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;

- правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації.

Проводячи аудит основних засобів необхідно користуватися наступними основними нормативними документами, діючими в Україні, і які повинні застосовувати на всіх підприємствах при організації бухгалтерського обліку:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік и фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.99 — визначаються загальні принципи ведення бухгалтерського обліку [52].

2. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і закладів, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291[50].

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 [3].

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 [1].

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 87 [5].

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 [8].

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 [36].

8. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95.

9. Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 от 29.12.95.

10. Інструкція «Про порядок визначення розмірів збитків від крадіжок, недостачі, знищення (пошкодження) матеріальних цінностей», затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.96.

Найперше, що підлягає перевірці при проведенні аудиту амортизації основних засобів — це облікова політика підприємства. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БУ № 7 «Основні засоби» повинно бути вказано методи нарахування амортизації основних засобів.

Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам у відношенні основних засобів.

Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним

умовам роботи підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку.

Аудиторська перевірка повинна складатися з наступних етапів:

- 1) планування;
- 2) збір аудиторських доказів;
- 3) завершення аудиту.

На першому етапі аудитор:

- насамперед знайомиться з клієнтом (розуміння бізнесу клієнта, знайомство з системою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві);
- оформлення відносин з клієнтом контрактом та (або) листом – зобов'язанням;
- розраховує рівень суттєвості майбутньої перевірки;
- оцінює аудиторський ризик;
- готує загальний план та програму аудиту.

Перевіряється рух основних засобів (надходження, вибуття, ліквідація основних засобів), правильність формування первісної вартості, правильність включення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

Перевіряється правильність віднесення до груп та арифметичних розрахунків нарахованої амортизації основних засобів.

Важливим етапом проведення аудиторської перевірки є проведення інвентаризації основних засобів для цього створюється за наказом керівника підприємства інвентаризаційна комісія. Окрім того, необхідно провести інвентаризацію балансової вартості основних засобів. Особливу увагу необхідно приділити:

- відповідності критеріям віднесення об'єктів до складу основних засобів;
- правильність віднесення окремих об'єктів у відповідні групи основних засобів за податковим методом;

- достовірність розподілу у звітному році засобів, використаних на фінансування ремонтів, реконструкцію, модернізацію та інші види відновлення основних засобів, на збільшення їх балансової вартості і валові витрати підприємства тощо.

Результати інвентаризації оформляються документально у вигляді відомостей або актів.

На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів з даними, актів приймання-передачі основних засобів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію, журналу-ордеру №13, Головної книги та фінансової звітності підприємства, балансу - форми № 1.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників.

До типових помилок і відхилень належать:

- 1) аналітичний облік основних засобів не ведеться в інвентарних картках (ОЗ-6);
- 2) матеріальна відповідальність організується тільки стосовно власних основних засобів;
- 3) оприбуткування основних засобів не за первісною вартістю;
- 4) невідповідність інформації про наявність основних засобів за даними Головної книги та інформації про їх залишки за даними інвентарних карток обліку основних засобів, що призводить до неправильного нарахування амортизації;
- 5) до складу первісної вартості включені витрати з оплати процентів за кредитом;
- 6) при купівлі основних засобів у фізичних осіб не завжди стягується податок;

- 7) нарахування зносу основних засобів відбувається один раз на квартал;
- 8) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим терміном експлуатації;
- 9) при передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства сума перевищення їх договірної вартості над балансовою нерідко включається до складу витрат майбутніх періодів, а по мірі нарахування дивідендів додається до балансового прибутку.

Міжнародним стандартом аудиту № 500 «Аудиторські докази» зазначено, що аудитор повинен одержати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержуються в результаті належного поєднання тестів системи контролю та процедур перевірки на суттєвість. За деяких обставин докази можуть бути одержані тільки в результаті процедур перевірки на суттєвість.

Законом України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародним стандартом аудиту № 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» передбачено, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити інформацію, отриману на підставі аудиторських доказів, для формування висновку.

В цілому, процес аудиту слід розглядати як встановлення істини, одержання доказів, донесення істини до користувачів інформації шляхом видачі об'єктивних аудиторських висновків у відповідності до Міжнародного стандарту аудиту №700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Жодна господарська операція, що здійснюється на підприємстві, не зникає безслідно, а обов'язково, в тій чи іншій мірі, відображається в певних документах. Тут чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу. Це

дозволяє аудитору через деякий час встановити законність, достовірність і доцільність здійсненої операції.

Процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

Робочі документи аудитора — це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, також документальна інформація, отримана в процесі аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, або усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

Склад та кількість аудиторських документів визначаються аудитором у кожному конкретному випадку.

З вище викладеного можна зробити висновок, що аудит основних засобів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації та т. і., ще й одна із важливих частин в загальному аудиті підприємства, тому що може значно впливати на його кінцеві результати.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

Об'єктом дослідження є приватне підприємство «Полісан», яке розташоване у місті Суми. Згідно чинного законодавства України, досліджуване підприємство являється юридичною особою, засноване на приватній власності фізичної особи з правом наймання робітників.

Метою створення підприємства було виконання робіт та надання послуг, що задовольняють громадські потреби, а також отримання прибутку, реалізації соціальних та економічних інтересів засновника, за допомогою відповідної виробничої, науково-дослідної та комерційної діяльності, окрім тієї, що заборонена законодавством України.

Предметом діяльності є:

- оптова торгівля;
- роздрібна торгівля;
- розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання, перевезення, придбання, пересилання, ввезення, вивезення, відпуск, знищення прекурсорів;
- виробництво пестицидів та агрохімікатів, оптова, роздрібна торгівля пестицидами та агрохімікатами та ін.

Предметом діяльності ПП «Полісан» можуть бути інші види діяльності, що не заборонені законодавством України.

Здійснює свою діяльність підприємство згідно діючого законодавства України, статуту та внутрішніх правил проведення того чи іншого виду діяльності, технічних умов, локальних нормативних актів, що затверджуються засновником.

Для правильного, безперервного відображення операцій, достовірної оцінки активів, зобов'язань та капіталу, а також відповідно

до Закону України “ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні ” в управлінській структурі підприємства, бухгалтерія виділена окремим структурним підрозділом на чолі з головним бухгалтером. Права та обов’язки працівників підприємства, зокрема бухгалтерії, закріплені посадовими інструкціями.

Центральна бухгалтерія організовує поточну фінансову, аналітичну та контролюючу роботу на підприємстві, а саме здійснює розрахунок норми виходу продукції, контроль за собівартістю та рентабельністю продукції, цехів та підприємства вцілому, тощо.

Керівництво підприємства формує облікову політику, обирає принципи, методи та прецедри обліку так, щоб забезпечити достовірне відображення фінансового стану, результатів діяльності підприємства та співставність показників. Це в свою чергу, забезпечить правильне складання фінансової звітності, згідно чинних нормативних актів та надання її відповідним

Нами проведений аналіз фінансового стану ПП «Полісан», згідно фінансової звітності за 2006-2008 роки. Фінансові показники підприємства наведені в додатку Б.

Коефіцієнт зносу основних засобів характеризує стан та ступінь зносу основних засобів. Відповідно до розрахунку даного коефіцієнта, можна зробити висновок, що його величина зростає. Отже, основні засоби на підприємстві активно експлуатуються і їх зношувальність збільшується.

Коефіцієнт оновлення основних засобів показує, яку частину від наявних становлять нові основні засоби на кінець звітного періоду . Згідно проведеного аналізу цього показника, можна відмітити, що підприємство проводить оновлення своїх основних засобів.

За період, що аналізується вибуття основних засобів на підприємстві не відбувалося.

Коефіцієнт покриття інформує про достатність ресурсів у підприємства для погашення його поточних зобов'язань. Величина цього показника збільшується

Коефіцієнт швидкої ліквідності перевищує нормативне значення і має тенденцію до зростання, що свідчить про вилучення з обігу значної суми грошових коштів, внаслідок чого вони не приносять прибутку тобто знаходяться на рахунку, окрім того можна зробити висновок про наявність великого розміру дебіторської заборгованості. Даний коефіцієнт відображає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина боргів підприємства може бути погашена негайно. Після проведеного розрахунку бачимо, що коефіцієнт більше нормативного значення 0 і на 2008р. зріс порівняно з 2006р., найбільше він становив у 2007 році.

Чистий оборотний капітал свідчить про спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність. Ми бачимо, що даний коефіцієнт має тенденцію до збільшення.

На даному підприємстві сума статутного капіталу незначна, порівнюючи з обсягами та масштабом діяльності підприємства. Окрім того, підприємство за 2006-2008 роки понесло в результаті своєї діяльності збитки, тому коефіцієнт платоспроможності (автономії), який показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі грошових коштів, авансованих у його діяльність, значно нижче норми та має від'ємне значення.

Коефіцієнт фінансування характеризує залежність підприємства від залучених коштів. Згідно розрахунку даного коефіцієнта, його величина менше нормативного значення 1 та зменшився у 2008р. порівняно з 2006р. Це вказує на те, що підприємство менше використовує кредитні

ресурси і, можливо, зовнішні інвестиції, а користується власними оборотними коштами, про що свідчить величина коефіцієнта забезпеченості власними оборотними коштами. Даний коефіцієнт свідчить про те, що підприємство забезпечене власними оборотними засобами. Після його розрахунку, можна зробити висновок про позитивну динаміку – величина коефіцієнта кожен рік збільшується.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує яка його частина використовується для фінансування поточної діяльності, тобто оборотні кошти, а яка – капіталізована. На даному підприємстві цей коефіцієнт менше 0 і має тенденцію до погіршення.

Коефіцієнт оборотності активів характеризує ефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення. Розрахувавши даний показник, ми бачимо, що він збільшується, отже підприємство ефективно використовує свої ресурси.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує швидкість обертання дебіторської заборгованості підприємства за період 2006-2008 років, розширення або зниження комерційного кредиту, що надається підприємством. Ми бачимо, що даний коефіцієнт має тенденцію до збільшення та свідчить, що підприємство проводить вдалу роботу зі своїми дебіторами.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує швидкість обертання кредиторської заборгованості підприємства за певний період, розширення або зниження комерційного кредиту, що надається підприємству. Проаналізувавши розрахунки по даному показнику, можна сказати, що є тенденція до збільшення величини коефіцієнта, що свідчить про ефективність господарської діяльності, яку проводить підприємство та про здатність швидко швидко розраховуватися з кредиторами.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів характеризує швидкість реалізації ТМЦ. Розрахунки показують, що коефіцієнт

збільшується, отже проблем зі збутом продукції підприємство на даний період не має.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) показує ефективність використання основних засобів підприємства. Коефіцієнт збільшується, отже підприємство ефективно використовує основні засоби в господарській діяльності.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує ефективність використання власного капіталу підприємства. Оскільки на даному підприємстві власного капіталу майже немає, то розрахунковий коефіцієнт значно менше 0.

Коефіцієнт рентабельності активів характеризує ефективність використання активів. Оскільки, тільки на кінець 2007 року підприємство отримало прибуток, то показник має від'ємне значення.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу характеризує ефективність вкладення коштів до даного підприємства. Також на даний період має від'ємне значення, оскільки підприємство понесло збитки, окрім останнього періоду.

Коефіцієнт рентабельності діяльності характеризує ефективність господарської діяльності підприємства. У зв'язку зі збитками за 2 періоди показники були від'ємними, а підприємство - не рентабельним.

Коефіцієнт рентабельності продукції вкінці 2006 року мав від'ємне значення, тобто продукція була не рентабельною, в інші періоди коефіцієнт перевищує 0, але на не значну величину. Характеризує прибутковість господарської діяльності підприємства від основної діяльності.

Таким чином, по результатам проведеного фінансового аналізу ПП «Полісан» можна зробити висновок, що підприємство на даний період є нерентабельним, неплатоспроможним, тому що отримує збитки через значні витрати та високу собівартість, не забезпечене власними коштами (власним капіталом). Однак треба відмітити, що у підприємства добрі

показники ліквідності, майнового стану та ділової активності, а також є перспективи на покращення фінансового стану та платоспроможності.

2.2 Порядок та методи нарахування амортизації на підприємстві

Метод нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів обирається кожним підприємством самостійно згідно П(С)БО 7 «Основні засоби», що набрав чинності з 1 липня 2000 року, з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання основних

Якщо необхідно змінити спосіб отримання економічних вигод від використання об'єкту, то метод нарахування амортизації переглядається. Зміна методу відображається в наказі про облікову політику підприємства, а суму амортизаційних відрахувань поточного та майбутніх періодів необхідно відкоригувати.

На балансі підприємства, що досліджується, великий перелік основних засобів та виробничих фондів. Це дає можливість добре дослідити практичне використання методики нарахування амортизації основних засобів.

Для відокремлення в складі основних засобів малоцінних необоротних активів встановлено вартісну межу в розмірі 1000 грн. В наказі про облікову політику ПП «Полісан» зазначено, що амортизацію малоцінних необоротних активів нараховувати в першому місяці їх використання в розмірі 100% їх вартості.

Для амортизації нематеріальних активів використовують прямолінійний метод нарахування. Нематеріальні активи визнаються, оцінюються і обліковуються згідно з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Одиницею обліку вважається окремий об'єкт нематеріального активу.

Нарахування амортизації основних засобів на досліджуваному підприємстві здійснюється за допомогою податкового методу. Такі нарахування у податковому обліку здійснюються відповідно до статті 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Оскільки методика нарахування податкової амортизації основних фондів для різних груп об'єктів не є однаковою, податкове законодавство передбачає їх розподіл на 4 групи. Згідно чого, облік основних фондів першої групи ведеться по групі в цілому і що до кожного об'єкта окремо, а 2, 3 та 4 – тільки по групі.

Слід відмітити, що при порядок розподілу основних фондів за групами для цілей податкового обліку далекий від однорідності та однотипності за технічними та експлуатаційними характеристиками, відповідно до яких проводиться об'єднання основних засобів в окрему групу в бухгалтерському обліку.

У податковому обліку об'єкти основних засобів обліковуються за балансовою вартістю, що визначається на початок кожного розрахункового кварталу.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, садіння та вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- капітальні поліпшення якості земель, не пов'язані із будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податків на:

- придбання та відгодівлю продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних плодових насаджень;
- придбання основних фондів з метою їх подальшого продажу іншим особам, їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- утримання основних фондів, що перебувають на консервації.

Нарахування амортизації для основних фондів групи 1 здійснюється з наступного кварталу після введення їх в експлуатацію, а для основних фондів груп 2, 3 і 4 — з кварталу, наступного за кварталом оприбуткування матеріальних цінностей, які входять до складу цих груп, незалежно від фактичного здійснення розрахунків за ці основні фонди.

Об'єктом нарахування амортизації відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» є балансова вартість:

- окремих об'єктів групи 1 і всієї групи загалом;
- Груп 2, 3, 4.

Балансова вартість груп 2, 3 і 4 – величина, яка формується в результаті операцій з основними фондами та є відносно самостійною. Рух основних фондів і операцій з ними не завжди супроводжуються зміною балансової вартості групи. Тому може так статися, коли основних фондів вже немає, а балансова вартість ще залишилася або навпаки. Звідси випливає, що амортизація нараховується тільки тоді, коли є основні фонди, що мають балансову вартість.

Нині об'єктом нарахування амортизації для груп 2 і 3 є не балансова вартість групи загалом, а балансова вартість підгруп, що виникли у зв'язку із застосуванням «старих» і «нових» норм амортизації. Те саме стосується і групи 1, з тією лише різницею, що різні норми амортизації можуть застосовуватися навіть до одного об'єкта, якщо

витрати на його придбання або виготовлення частково були здійснені до 1 січня 2004 року, а частково – після цієї дати.

Відповідно до вимог Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 припиняється, якщо:

- балансова вартість об'єкта зменшилася до суми, що дорівнює ста неоподатковуваних доходів громадян. На даний момент ця сума складає 1700 грн.;
- об'єкт виводиться з експлуатації.

Амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 поновлюється після їх уведення в експлуатацію у зв'язку із закінченням періоду консервації або робіт з поліпшенням.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

В зв'язку з поєднання податкового і бухгалтерського обліку на ПП «Полісан», буди допущені порушення деяких положень Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». А саме:

- нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання і припиняється в місяці, наступному за місяцем вибуття основних засобів;
- нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання та консервації об'єктів основних засобів;
- розрахунок амортизації провадиться щомісяця. Однак, амортизованою вартістю необоротних активів та основних засобів є балансова вартість;
- не зважаючи на вимоги податкового законодавства, на даному підприємстві ліквідаційна вартість усіх основних засобів та нематеріальних активів дорівнює нулю.

У результаті адаптації податкового обліку до вимог бухгалтерського, на даному підприємстві амортизація нараховується не на балансову вартість групи, а на кожен об'єкт основних засобів, не залежно від їх належності до відповідної групи, визначеної податковим законодавством.

Нарахування амортизації здійснюється за нормами податкового законодавства, проте, отриману квартальну суму амортизаційних відрахувань ділимо на три та отримуємо щомісячну суму амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом основних засобів.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом множення балансової вартості основних фондів на початок звітного періоду на встановлену норму амортизації.

Розглянемо склад основних засобів на досліджуваному підприємстві та їх розподіл на групи.

Особливістю обліку основних засобів на ПП «Полісан» є відсутність основних фондів, які відносяться до першої групи згідно з вимогами податкового законодавства. Тобто, будівлі офісу, складів та виробничих цехів, дане підприємство отримало на умовах операційної оренди. Окрім того, основні фонди, котрі відносяться до другої групи, такі як легкові автомобілі та автобуси, що використовуються виключно у виробничих та адміністративних цілях також знаходяться у користуванні на умовах операційної оренди. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, а саме: модифікація, модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції та збільшують балансову вартість таких основних фондів лише за згодою орендодавця, тобто власника цих основних фондів.

Операційна оренди плата за користування орендованими об'єктами визнається витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди.

До другої групи відносяться також основні фонди, які належать ПП «Полісан» на правах власності, а саме: стойки кутові, шафа гардеробна, шафа зі скляними дверима. Також сюди відноситься модернізація та переобладнання автомобілів, які знаходяться у власності на умовах операційної оренди.

До третьої групи відносяться автономний обігрівач, гриндометр, діжі металеві, місткість для зберігання матеріалів, міні АТС тощо.

До четвертої групи відносять усі види комп'ютерів, кондиціонери, опалювальні прилади, копіювальні прилади, принтери тощо.

Деякі комп'ютери на підприємстві відносяться до 5 групи основних засобів і амортизуються за нормою у розмірі 5% балансової вартості. Це залежить від визначеного строку корисного використання комп'ютера.

Таким чином, поєднання бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві призводить до збільшення обсягів облікової роботи, оскільки, між ними існують суттєві відмінності, тобто виникає необхідність накопичення облікової інформації про основні засоби одночасно в бухгалтерському і податковому обліку. Все це значно ускладнює роботу даного підприємства. Бухгалтера змушені самостійно розробляти та вводити власні методики розрахунку амортизації, які в силу різних причин (неналежний рівень кваліфікації робітників, відсутність комп'ютерної техніки та неналежного програмного забезпечення, постійні зміни податкового законодавства і т.д.) у багатьох випадках є недосконалими і не завжди забезпечують достовірне визначення об'єкта оподаткування. В результаті, в процесі перевірок податкові органи виявляють помилки і застосовують до підприємств економічні санкції за невиконання вимог податкового законодавства.

2.3 Організація синтетичного та аналітичного обліку амортизації основних засобів

В бухгалтерському обліку до складу витрат підприємства входять амортизаційні відрахування, що розглядаються як витрати, котрі нічим не відрізняються від інших видів витрат. Пов'язаний такий підхід з принципом доходів та витрат, завдяки чому можна визначити фінансовий результат діяльності підприємства за відповідний звітний період. Отже, амортизації дає змогу визначити справедливую вартість активів, рівномірно переносити її на вартість виготовленої продукції та відшкодовувати первісну вартість активів, в результаті такого перенесення.

На відміну від бухгалтерського обліку у податковому суми амортизаційних відрахувань є складовою капітальних витрат, на величину яких зменшується скоригований валовий дохід для розрахунку об'єкта оподаткування.

Процес організації обліку та нарахування амортизації основних фондів починається з розробки та затвердження підприємством облікових реєстрів та документів для нарахування податкової та бухгалтерської амортизації, а також з визначення порядку їх заповнення. Міністерством фінансів встановлені типові форми первинних документів, однак первинні документи щодо обліку основних засобів та нарахування амортизації відрізняються від них.

Первинний облік основних засобів та нарахуваної амортизації на досліджуваному підприємстві ведеться за допомогою наступних форм :

- акт № 1 про введення в експлуатацію основних засобів - використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;
- акт на списання основних засобів – застосовується для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім

автотранспорту) у випадку повної чи часткової їхньої ліквідації (розбирання, знищення);

- інвентарна картка обліку основних засобів – застосовується для індивідуального обліку кожного об'єкта основних засобів та групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли на підприємство в одному звітному періоді і мають однакове виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та однакову вартість. При цьому картка заповнюється шляхом позиційних записів кожного окремого об'єкта основних засобів;
- картка обліку руху основних засобів;
- накладна.

На досліджуваному підприємстві облік амортизації основних засобів автоматизовано за допомогою системи 1С: Бухгалтерія. Введення вручну даних про основний засіб на основі технічних документів, інструкції по експлуатації тощо, а саме інформацію про первісну вартість, норму амортизаційних відрахувань, код витрат для віднесення амортизаційних відрахувань, код норми амортизаційних відрахувань, суму зносу за даними переоцінки, рік випуску, дату введення в експлуатацію, дозволяє здійснювати розрахунок сум амортизаційних відрахувань програмою. Також це дає можливість сформувати відомість нарахування амортизації для цілей бухгалтерського обліку за кожен місяць та відомість нарахування амортизації за квартал для отримання інформації в податковому обліку.

Оскільки усі розрахунки та облік ведеться автоматизовано в системі 1С: Бухгалтерія, то форми документів, які використовуються для розрахунку амортизації ні в податковому, ні в бухгалтерському обліку не використовуються. На нашу думку, така процедура полегшує процес документообігу, однак для відображення та підтвердження процесу

нарахування амортизації доцільно було б розробити форми документів для нарахування амортизації.

При розрахунку податкової амортизації основних фондів, доцільним є створення та ведення бази даних по кожній групі та за кожним підрозділом, яка повинна містити повний перелік об'єктів основних фондів, котрі підлягають податковій амортизації. Ці заходи дають можливість отримувати об'єктивні показники балансової вартості, на яких базується розрахунок податкової амортизації основних фондів. Інформаційною базою для виконання такої роботи є інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку основних засобів, що в результаті оформляються у формі інвентарної відомості.

Суми амортизаційних відрахувань на підприємстві, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування №291, відображаються на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», та їх характеристика наведені в таблиці 2.1.

За кредитом рахунка 13 відображається нарахована амортизація основних засобів, а за дебетом – її зменшення.

Таблиця 2.1

Характеристика субрахунків до рахунку 13
«Знос (амортизація) необоротних активів »

Субрахунок рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	Характеристика
131 «Знос основних засобів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів

Об'єкти, на які здійснюється нарахування амортизації на підприємстві строго структуровані та обліковуються на таких субрахунках, які наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

103 «Будинки та споруди»	Ведеться облік наявності та руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будинків
104 «Машини та обладнання»	Ведеться облік за видами машин та обладнання
105 «Транспортні засоби»	До транспортних засобів належать засоби пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання)
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	До інструментів відносяться: ріжучі, ударні, давлючі та інші знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, а також будь-які пристрої для оброблення матеріалів, здійснення

	монтажних робіт тощо
109 «Інші основні засоби»	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках рахунку 10 «Основні засоби»

Нарахування амортизації на підприємстві залежно від видів діяльності відображається наступними записами:

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Вдображено нарахування амортизації	23, 91, 92, 93, 94 тощо	131

Наведемо відповідну характеристику рахунків витрат, які використовуються на підприємстві для нарахування амортизації:

- на 23 рахунку обліковуються витрати, що пов'язані з виробництвом продукції;
- 91 рахунок призначений для обліку загально виробничих витрат. Сюди ми відносимо, наприклад, обладнання виробничих цехів;
- 93 рахунок призначений для обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Наведемо приклад відповідних кореспонденцій, які складаються на підприємстві для нарахування амортизації на об'єкти виробничих основних засобів (Таблиця 2.3.).

Оскільки, обліковувати амортизацію на позабалансовому рахунку повинні усі підприємства, так як Закон України «Про інвестиційну діяльність» визнає амортизаційні відрахування власним джерелом інвестицій, ПП «Полісан» окрім балансових рахунків обліку нарахованої амортизації підприємство може використовувати позабалансовий рахунок 09 «Амортизація». Цей рахунок є формальним відображенням колишнього амортизаційного фонду, яки уже давно не оговорюється в бухгалтерських нормативних документах.

Таблиця 2.3

Нарахування амортизації на об'єкти всіх груп
виробничих основних засобів

Нарахована амортизація основних засобів:	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Примітки
а) об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, взяті у фінансову оренду	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
б) об'єктів, переданих у операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	
в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
г) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, на рахунку 09 «Амортизація» ведуть облік нарахувань та використання амортизаційних відрахувань. Також там

зазначено, що необхідно вести аналітичний облік тільки за такими напрямками використання амортизації як:

- будівництво, придбання (виготовлення), поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Згідно інструкція, не потрібно здійснювати деталізацію нарахованої амортизації за кожним окремим інвентарним об'єктом, а також немає необхідності розшифровувати її в Примітках до річної фінансової звітності. Цілком достатньо скласти позабалансову проводку на загальну суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів.

Наведемо приклад нарахування амортизації основних засобів за кожним напрямком їх використання з відображенням на позабалансовому рахунку. (Додаток В).

На ПП «Полісан» не використовують позабалансовий рахунок для обліку нарахованої амортизації, а тому не здійснюється контроль за цільовим використання сум амортизаційних відрахувань. В діючому законодавстві України не існує поки що ніяких регулюючих законів чи нормативних актів, згідно яких, підприємства повинні були б витратити частину прибутку на відновлення основних засобів, а відтак суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

Нарахована амортизація на підприємстві знаходить відображення при складанні фінансової, статистичної та податкової звітності.

Зокрема, при складанні декларації з податку на прибуток підприємства окремим рядком виділено суму амортизаційних відрахувань, яка зменшує скоригований валовий дохід. Розшифровка суми, яка міститься в рядку 07 декларації, відображена у додатку К1/1

декларації у таблиці 2. «Розрахунок амортизаційних відрахувань», де зазначена балансова вартість основних фондів по групах та сума амортизаційних відрахувань за розрахунковий квартал та звітний період наростаючим підсумком. Принцип наростаючого підсумку – один з основних принципів Закону про оподаткування прибутку підприємств – під час нарахування амортизації застосовується дещо інакше, ніж у разі виконання інших податкових розрахунків. Сума амортизаційних відрахувань обчислюється за кожний окремий розрахунковий квартал, що відповідає календарному кварталу. А сума амортизаційних відрахувань за звітний період (квартал, півріччя, три квартали, рік) визначається як сума амортизаційних відрахувань, обчислених за кожний розрахунковий квартал, що входить до складу звітного періоду. Отже, сума амортизаційних відрахувань розраховується за кожний квартал, але в декларації з податку на прибуток сума амортизації відображається наростаючим підсумком.

Для коригування первісної вартості основних засобів та відображення їх достовірної оцінки, у фінансовій звітності суми амортизаційних відрахувань відображаються в балансі .

Амортизація являє собою немонетарну статтю витрат, тобто відповідні витрати на створення основних засобів були вже понесені підприємством раніше на початку строку реалізації проекту. Амортизація скорочує базу оподаткування податком на прибуток підприємства і даний факт впливає на потоки грошових коштів підприємства, але сама по собі амортизація не є грошовим потоком, саме тому при прогнозуванні потоку грошових коштів підприємства амортизація додається до чистого операційного прибутку після оподаткування. Цей аспект враховується при заповненні звіту Про рух грошових коштів.

Окрім того сума нарахованої амортизації відображається у звіті Про фінансові результати у другому розділі «Елементи операційних витрат».

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі XII «Використання амортизаційних відрахувань» рядок 1300 «Нараховано за звітний рік» пов'язаний з іншими розділами приміток. Цей показник відповідає сумі нарахованої амортизації нематеріальних активів та основних засобів. Оскільки у попередні роки капітальні інвестиції могли бути меншими, ніж сума нарахованої за ці періоди амортизації, то використано за рік (рядок 1310) може бути більшою за суму нарахованої за звітний рік (рядок) 1300, тому для заповнення даного розділу використовується інформація тільки за звітний рік. Рядок 1310 включає дебетовий оборот рахунка 15 з урахуванням залишку рахунку 205 «Будівельні матеріали». При заповненні рядків, які стосуються використання амортизаційних відрахувань за основу треба брати 15 рахунок «Капітальні інвестиції».

На рахунку 15 не відображається вартість основних засобів та нематеріальних активів, що внесені до статутного фонду підприємства його засновником, вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів та сума переоцінки основних засобів, оскільки вони до складу капітальних інвестицій не включається .

В процесі дослідження ПП «Полісан», було встановлено, що за останні роки не використовує нараховані суми амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів.

До складу статистичної звітності, яку подає дане підприємство, відноситься форма 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) за відповідний рік», заповнена на підставі типових форм первинного обліку (інвентарних карток обліку руху основних засобів, актів приймання-передачі та актів списання основних засобів, інших первинних документів обліку основних засобів). В цій формі відображається первісна (переоцінена) і залишкова вартість основних засобів, сума амортизації за рік, вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію (знос), вартість введених у дію та

ліквідованих основних засобів, а також деталізація по групам основних засобів.

Таким чином, з вище сказаного можна зробити висновок, що облік амортизації на ПП «Полісан» далекий від ідеального та містить багато проблемних питань. Не досконала система документування, невдале поєднання бухгалтерського та податкового обліку, а також інші недоліки призводять до значного збільшення об'єму облікової роботи та збільшують ймовірність виникнення помилок при формуванні облікових даних та фінансових результатів.

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Шляхи вдосконалення методів нарахування амортизації

Вагомим фактором підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, постійним джерелом фінансування його розвитку є амортизаційні відрахування. Відповідно до чинних законодавчих актів підприємства формують свою амортизаційну політику, яка складається із сукупності способів управління порядком нарахування й використання амортизаційних відрахувань.

Дослідження організації бухгалтерського обліку та методів нарахування амортизації, що використовуються на досліджуваному підприємстві, дозволило нам зробити висновок, що, в цілому, облік відповідає вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим, нами виявлено ряд недоліків, що потребує виправлення та вдосконалення бухгалтерського обліку. Ми пропонуємо наступні шляхи вдосконалення організації бухгалтерського обліку.

Оскільки, на досліджуваному підприємстві нарахування амортизації основних засобів здійснюється за допомогою податкового методу, ми пропонуємо застосувати до деяких видів основних засобів інші методи нарахування амортизації, передбачені положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби».

Метод нарахування амортизації повинен бути визначений для кожного об'єкта основних засобів з урахуванням очікуваного способу отримання економічної вигоди від його використання. Правильне визначення строку корисного використання об'єкта основних засобів та застосування вірно обраного методу нарахування амортизації дозволяє отримати суму амортизаційних відрахувань, яка відповідає реальному зменшенню вартості основних засобів.

Зазначимо, що ефективність амортизаційної політики залежить також від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору підприємством методу нарахування амортизації.

Амортизаційна політика є важливою складовою облікової політики і взагалі господарсько-фінансової діяльності підприємства. Вона дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичити потрібні ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення необоротних активів тощо.

Практична значимість амортизації в забезпеченні процесу виробництва основних засобів пов'язана з формування амортизаційних відрахувань, тобто з методом їхнього нарахування. Він містить у собі не тільки спосіб розрахунку амортизаційних відрахувань, але і порядок відображення відшкодування вартості основних засобів у процесі її руху протягом усього терміну їхньої служби. Тому метод нарахування амортизаційних відрахувань займає важливе місце у всій системі амортизації.

Застосування прямолінійного методу є ефективним для підприємств на балансі яких знаходиться нерухоме майно (будинки, споруди, а також меблі тощо), вартість яких списується рівними частинами на вартість продукції (товарів, робіт, послуг) протягом усього терміну його корисної експлуатації. Цей метод амортизації застосовується щодо об'єктів, використання яких залежить переважно від терміну їх використання. А інтенсивність експлуатації основних засобів залишається незмінною.

Виробничий метод ми пропонуємо застосовувати для нарахування амортизації об'єктів основних засобів, технічний стан яких залежить від кількості виробленої продукції. Наприклад, його зручно застосовувати при визначенні амортизації обладнання, яке задіяне для виробництва безпосередньо лакофарбової продукції, залежно від кількості виконаних

операцій та іншого обладнання на підприємстві. Даний метод є дуже простим та раціональним, дозволяє амортизувати об'єкт основних засобів залежно не від терміну його використання, а від кількості виробленої продукції.

Також, паралельно з цими методами нарахування амортизації підприємство може використовувати метод прискореної амортизації, який приводить до зниження податку на прибуток у перші роки після введення основних засобів в експлуатацію і за рахунок цього забезпечує більш швидке повернення інвестицій, робить інвестиційні проекти ефективнішими та менш ризикованими для інвесторів, підвищує інвестиційні можливості підприємства. Такі методи, на нашу думку, доцільно застосовувати до нематеріальних активів, які використовуються на підприємстві та для яких характерний моральний знос. Відомо, що пільги від прискореної амортизації підприємство набуває тільки після здійснення реальних інвестицій. Тому її використання краще стимулює інвестиції в оновлення виробництва порівняно із зниженням ставки податку на прибуток, перше й друге, за інших рівних умов, має наслідком збільшення обсягів валового самофінансування, яке включає в себе чистий прибуток та амортизаційні відрахування, отже, і зростання інвестиційних можливостей. Річ у тім, що додатково одержані кошти від зниження ставки податку на прибуток жодним чином не пов'язані з вартістю введених в експлуатацію засобів праці за звітний період. Додаткові ж амортизаційні відрахування у результаті застосування прискореної амортизації, а значить, і пільги з податку на прибуток безпосередньо залежить від вартості введених в експлуатацію основних засобів за звітний період, тобто від здійснених інвестицій. Чим більше інвестує підприємство у звітному періоді, тим більше пільг з податку на прибуток воно дістане. Таким чином податкова політика держави має розроблятися паралельно з амортизаційною політикою, щоб у кінцевому підсумку прийти до раціональної, зваженої податково-амортизаційної політики.

Але на сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні підприємства не можуть собі дозволити використання прискорених методів нарахування амортизації, оскільки в перші роки експлуатації основних засобів сума амортизаційних відрахувань складає значну величину, тим самим, збільшуючи в перші роки собівартість виготовленої продукції, оскільки сума амортизаційних відрахувань є складовою частиною формування собівартості продукції. Враховуючи високу конкуренцію у виробництві, зокрема, лакофарбових матеріалів підприємство не може дозволити використовувати прискорені методи амортизації, оскільки існує велика ймовірність втрати значної частини ринку збуту та зниження попиту на продукцію, внаслідок підвищення ціни, саме цього виробника, що в свою чергу призведе до зниження валового доходу та чистого прибутку підприємства, що є негативним явищем.

На наш погляд, необхідно переглянути амортизаційну політику на методологічному та законодавчому рівні шляхом прийняття відповідних нормативних актів, які регламентують порядок використання прискорених методів нарахування амортизації та сприятимуть економічному зростанню вітчизняних виробничих підприємств.

Амортизацію необхідно зробити не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто на суму амортизаційних нарахувань зменшується сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету. Це надало б змогу встановити високі норми амортизації для всіх основних фондів не підвищуючи при цьому ціну товару. А встановлення високих норм амортизації призвело б до прискорення відшкодування витрат на придбання основних засобів, а значить підвищило б швидкість обертання коштів на підприємстві. Взагалі така система нарахування амортизації дозволила б зменшити вартість вітчизняних товарів, що значно підвищило б їх конкурентноздатність в ціновому сегменті.

Періодично необхідно також переглядати методи нарахування амортизації основних засобів. У випадку, якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, то необхідно також змінити метод його амортизації.

Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства використовується для доставки замовлень клієнтів, може бути доцільним змінити метод його прямолінійної амортизації на метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Однак дані пропозиції можна втілити на практиці лише за умови введення змін в нормативні акти, які регулюють порядок нарахування амортизації і дозволять використовувати бухгалтерські методи амортизації при визначенні бази оподаткування податком на прибуток підприємств, оскільки ведення паралельно податкового та бухгалтерського методів нарахування амортизації призводить до значного збільшення обсягу робіт бухгалтера, виникнення помилок і як наслідок – фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави.

Після проведення реформи амортизаційної політики в 1997 році між податковим та бухгалтерським обліком виникли істотні розбіжності у методах нарахування амортизації. Водночас, порівнюючи динаміку зміни ступеня зношування основних засобів до та після запровадження нового амортизаційного механізму, можна вести розмову про послаблення амортизації як джерела інвестицій.

На практиці розмежування на податкову та економічну амортизацію при застосуванні різних методів нарахування амортизації призводить до викривлення відтворювального процесу в економіці.

Як правило, економічна амортизація є більшою за податкову. Тому за статистичними даними, підприємства значну частину економічної амортизації спрямовують на сплату податку на прибуток. Тобто підприємства зобов'язані включати до бази оподаткування податком на

прибуток різницю між економічною та податковою амортизацією і сплатити з неї до бюджету близько 2 млрд. грн. щороку [60].

Досвід розвинених країн свідчить також, що сьогодні амортизаційна політика дедалі більше перетворюється на знаряддя формування та підтримання попиту на основні засоби. Інструментами регулювання попиту є норми амортизації. Встановлюючи найвищі норми амортизації на ті чи ті види основних засобів, уряд дає сигнал проте, що витрати, які спрямовуються на придбання основних засобів із найвищими нормами амортизації, відшкодовуються підприємству швидше, ніж витрати на придбання основних засобів з меншими нормами амортизації. Внаслідок такої корекції відбуваються зміни у структурі попиту на основні засоби, що, у свою чергу, призводить до збільшення виробництва та імпорту основних засобів, на які підвищено норми амортизації, та скорочення виробництва основних засобів, норми амортизації на які знижено.

Наприклад, виділення в окрему групу транспортних засобів, меблів, комп'ютерної та побутової техніки з встановленням на них найвищих норм амортизації мало на меті стимулювання попиту на ці товари та створення умов для освоєння та розвитку їх виробництва в Україні.

Це призвело до того, що для підприємств стало економічно вигідним придбання дорогих марок автомобілів, оскільки чим дорожчий автомобіль, тим на більшу величину підприємство зменшить прибуток до оподаткування. В результаті, виникло таке явище, як зростання імпорту дорогих авто в Україну з метою мінімізації податкових зобов'язань з податку на прибуток. Іншими словами, стимулювання попиту на автомобілі через амортизаційний механізм в умовах нерозвиненості вітчизняного виробництва посилило залежність від імпорту, зменшення доходів бюджету та витоку значних сум валюти за кордон. Подібні процеси спостерігаються і на ринках інших основних засобів.

Для подолання наявних негативних тенденцій у амортизаційній політиці доцільно переглянути підходи до формування груп основних

фондів та встановлення для них норм амортизації. Враховуючи досвід розвинених країн, пріоритет у нарахуванні амортизації для цілей оподаткування має бути віддано сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергозберігаюче устаткування, системи очищення та захисту навколишнього середовища тощо.

В окрему групу основних засобів слід також виділити устаткування, яке використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на основні фонди цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %. Встановлення такої норми амортизації дасть поштовх для впровадження біотехнологій у виробництво, що, у свою чергу, стимулюватиме розвиток наукових досліджень та попит на результати цих досліджень з боку виробництва.

Зважаючи на високий ступінь зношеності основних засобів у сільському господарстві, вкрай низьку механізацію та автоматизацію праці у сільськогосподарському виробництві, доцільно також виділити в окрему групу для цілей оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації на рівні не нижчому, ніж для комп'ютерної техніки.

Водночас норми амортизації на автомобілі мають бути знижені, оскільки через високі амортизаційні нарахування стимулюється придбання та постійне оновлення дорогих марок автомобілів. У зв'язку з цим норми амортизації на автомобілі пропонується встановити на рівні звичайних засобів виробництва, віднесених до третьої групи основних фондів.

З метою заохочення підприємців до збільшення інвестування у наукові дослідження та розробки доцільно встановити норми амортизації нематеріальних активів, що містять результати досліджень, на рівні, не нижчому за рівень норм амортизації, встановлених для комп'ютерної техніки, передбачити можливість нарахування прискореної амортизації.

Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

Отже, можна сказати, що використання різних методів нарахування амортизації на різні об'єкти основних засобів залежно від способу отримання економічних вигод, терміну та специфіки використання надасть підприємству отримати значні економічні вигоди та зменшить проблему оновлення парку обладнання, виходячи з потреб підприємства. Однак дані пропозиції можуть стати реальністю лише у випадку внесення змін на законодавчому рівні. Державна амортизаційна політика повинна стимулювати розвиток виробництва та покращувати фінансовий стан підприємств та економіки в цілому.

3.2 Шляхи вдосконалення методології обліку амортизації основних засобів

Принципові відмінності в бухгалтерському і податковому обліку в цілому значно ускладнюють роботу даного підприємства та підприємств усіх галузей національної економіки України. Виходячи з цього, проблема поєднання бухгалтерського то податкового обліку є досить актуальною у наш час. При цьому бухгалтерський облік має бути покладений в основу такого поєднання.

У світовій практиці існує два найбільш розповсюджених способи використання даних бухгалтерського обліку в податковому обліку:

- 1) оподатковуваний прибуток визначається на основі даних бухгалтерського обліку;
- 2) фінансовий прибуток коригується згідно з податковим законодавством і визначається прибуток для оподаткування.

Як бачимо, обидва способи передбачають покладення в основу даних бухгалтерського обліку.

Для України, у зв'язку з переходом на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку найбільш прийнятним є другий спосіб. Він передбачає формування бази для оподаткування шляхом коригування фінансового прибутку на суму доходів та витрат, які з метою оподаткування віднімаються чи додаються до даних фінансової звітності.

Слід відмітити, що повністю поєднати бухгалтерський та податковий облік взагалі неможливо, оскільки вони організовуються з різною метою. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора. Податковий облік виконує фіскальні та регулюючі функції в інтересах держави. Тому певні розбіжності між цими видами обліку будуть існувати завжди.

Згідно з п. 2 ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який має вести кожне підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, де використовується грошовий вимірник, базується на даних бухгалтерського обліку. Тому, незалежно від призначення двох видів обліку – податкового і бухгалтерського, завжди існує необхідність зіставлення їх показників та виявлення причин суттєвих розбіжностей між ними. Це вимагає спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом для підвищення контролю господарських операцій та попередження ухилення від сплати податків.

Як уже зазначалося, що система подвійного обліку основних засобів досить обтяжлива для підприємств. Тому в даний момент головною задачею, на наш погляд, є пошук можливих напрямів гармонізації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів на рівні

підприємства, тобто виходячи з діючого порядку бухгалтерського і податкового обліку основних засобів. Для вирішення поставленої задачі слід добре знати зміст бухгалтерського і податкового обліку основних засобів та їх принципові відмінності. Це перш за все відсутність пооб'єктного обліку основних фондів груп 2, 3 і 4, розбіжності, пов'язані з початком нарахування амортизації, відмінності порядку відображення вибуття та проведення переоцінки основних засобів, різна методика обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів і т.д.

Враховуючи практичний досвід підприємств, можна з упевненістю сказати, що саме ці відмінності стали підґрунтям невдалої спроби на законодавчому рівні поєднати методику нарахування амортизації основних засобів бухгалтерського та податкового обліку. Мається на увазі можливість нарахування амортизації в бухгалтерському обліку методом, передбаченим Законом про податок на прибуток.

Використання в бухгалтерському обліку податкових норм і методів нарахування амортизації призводить до розбіжності даних бухгалтерського та податкового обліку основних засобів та збільшує обсяг облікової роботи. Такий висновок можна зробити виходячи зі змісту основних вимог бухгалтерського та податкового обліку, а також з досвіду підприємств, які спробували таким чином поєднати ці види обліку.

Слід також відмітити, що П(С)БО 7 суттєво обмежує можливість використання податкових норм нарахування амортизації. Це видно зі змісту пунктів 24 і 28 цього положення. В п. 24 П(С)БО 7 зазначено, що при визначення строку корисного використання слід враховувати:

- умови та інтенсивність експлуатації об'єкта;
- моральний та фізичний знос;
- правові та інші обмеження терміну корисного використання

основних засобів.

Також у даному положенні зазначено, що метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахування очікуваного способу

отримання економічних вигод від використання основних засобів. Зміст наведених пунктів фактично дає можливість використовувати податкові норми та методи нарахування амортизації лише до окремих об'єктів чи груп основних засобів.

На наш погляд, найбільш раціональним методом поєднання бухгалтерського та податкового обліку основних засобів є використання інформації бухгалтерського обліку як основи для визначення балансової вартості об'єктів основних засобів у податковому обліку, тобто пропонуємо використовувати окремі готові масиви інформації про основні засоби бухгалтерського обліку з наступним їх коригуванням відповідно до вимог податкового обліку. Відмітимо, що використання такого методу не вступає в протиріччя з діючим податковим законодавством, оскільки воно не вимагає від підприємства ведення окремих реєстрів податкового обліку амортизації. Підприємствам не заборонено самостійно обирати спосіб формування балансової вартості основних засобів і обліку податкової амортизації.

В якості прикладу розглянемо, як можна отримати із бухгалтерського обліку інформацію стосовно суми витрат на придбання основних засобів, які збільшують балансову вартість груп основних фондів в податковому обліку. Для цього пропонуємо на основі актів прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ -1) скласти накопичувальну відомість обліку надходження основних засобів, яка поєднує в собі інформацію, необхідну одночасно для бухгалтерського і податкового обліку. (Додаток Г)

Як відомо, за допомогою акту прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ-1) оформляють введення об'єктів в експлуатацію з відображенням їх первісної вартості по дебету рахунка 10 «Основні засоби». Момент введення об'єкта основних засобів в експлуатацію є основою для нарахування амортизації:

- в бухгалтерському обліку – з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;

- в податковому обліку – з кварталу, наступного за кварталом, в якому об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію.

Таким чином, інформація, яку пропонуємо накопичувати в запропонованій нами відомості, є корисною та необхідною для нарахування амортизації об'єктів основних засобів як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Відомість умовно складається з двох частин, де відображена інформація про стан об'єкта в бухгалтерському та податковому обліку.

Для бухгалтерського обліку форма відомості корисна тим, що допомагає вирішити проблему невідповідності типових форм № ОЗ-1 (акт прийому – передачі основних засобів) та № ОЗ-6 (інвентарна картка обліку основних засобів) вимогам П(С)БО 7. до відомості були внесені окремі показники, які не реєструються у вказаних типових формах. Такими показниками є: призначення об'єкту (виробниче чи не виробниче); джерело надходження; строк корисного використання; метод нарахування амортизації; ліквідаційна вартість; сума непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням об'єкта.

В податковому обліку запропонована форма відомості дає можливість визначити, чи підлягає придбаний об'єкт основних засобів амортизації відповідно до вимог Закону про податок на прибуток. Для цього використовується інформація, отримана із бухгалтерського обліку, але скоригована у відповідності з правилами податкового обліку основних засобів. В цій частині відомості наведена інформація стосовно належності об'єкта до однієї з чотирьох груп, на які поділені основні фонди згідно з положеннями Закону про прибуток, чи до невиробничих, чи до безкоштовно отриманих. У відповідності з такими даними, можна

прийняти рішення щодо нарахування амортизації на об'єкт у податковому обліку.

Розглянутий нами спосіб використання інформації бухгалтерського обліку основних засобів для формування показників у податковому обліку дає можливість частково скоротити об'єм облікових робіт на рівні підприємства, а також порівняти інформацію обох видів обліку з метою виявлення можливих помилок в облікових даних по надходженню основних засобів.

У разі зміни методів нарахування амортизації та використання при цьому бухгалтерських методів, ми пропонуємо запровадити типові форми розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку з метою спрощення роботи бухгалтерів, які зможуть переглянути порядок розрахунку амортизаційних відрахувань та за необхідності – виправити помилки та внести відповідні корективи, чого не можна зробити при існуючій методиці розрахунку.

Нами запропоновані три типові форми розрахунку, які поділяють залежно від методу (групи однорідних методів) нарахування амортизації, а не від виду підприємств чи основних засобів. (Додаток Д) Розподіл форм розрахунків амортизації за видами підприємств не має сенсу, оскільки дія П(С)БО 7 поширюється на всі підприємства та організації України, крім бюджетних установ.

Отже, запропоновано три форми розрахунку амортизації основних засобів для :

- Прямолінійного методу;
- Виробничого методу;
- Групи методів прискореної амортизації (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного).

Розроблені форми розрахунків, завдяки розподілу за принципово різними методами амортизації, дають змогу згрупувати в кожній з них

тільки ті показники, які необхідні для нарахування амортизації за тим чи іншим методом.

Окрім введення форм, які використовуються для ефективного розрахунку сум амортизаційних відрахувань на практиці існує проблема, яка має важливе наукове й практичне значення – обґрунтування сутності амортизації основних засобів.

Незважаючи на те, що П(С)БО 7 визначає знос як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання і ототожнюється з поняттям амортизації, це цілком не порівнювані категорії. Знос – це фізичний і моральний процес зношування, втрата основними засобами їхньої вартості, амортизація – процес нагромадження фінансових засобів, який залежить від цілей фінансової політики. Постає питання: як правильно розглядати амортизацію – як резерв для оновлення основних засобів чи регулятив, який використовується для коригування залишкової вартості основних засобів.

Ми вважаємо, що знос основних засобів – це регулятив, контрактив, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто – це витрати підприємства, які виникли в результаті реальної втрати об'єктами основних засобів своїх фізичних властивостей, амортизація – це резерв, створений для заміни зношених об'єктів.

Сума амортизаційних відрахувань не може реально відобразити стан чи ступінь зношування основних засобів, а тому відображення в балансі залишкової вартості ОЗ є формальною розрахунковою величиною, яка не відображає фактичну вартість наявних на балансі основних засобів.

Залишкова вартість токарних станків, які працюють в одну та дві зміни відповідно буде однаковою, оскільки амортизація нараховується одночасно, проте ступінь зношування буде значно відрізнятись, іншим прикладом є старі антикварні меблі, вартість яких перевищує ціну сучасних, проте балансова їх вартість є мізерною за рахунок нарахованої

амортизації, окрім того, навмисне приховування частини доходів від оподаткування, ігнорування підприємствами реальної оцінки майна впливають на викривлення вартості основних засобів. Отже, різниця між сальдо рахунків «Основні засоби» та «Знос основних засобів», яка відображає залишкову вартість є суто розрахунковою величиною, яка не має нічого спільного з реальною вартістю майна підприємства.

Проте, в теорії бухгалтерського обліку та за існуючим планом рахунків, знос і амортизація є тотожними поняттями і обліковуються на одному рахунку.

З традиційної точки зору вважається, що рахунок зносу основних засобів, будучи контрактивним рахунком, регулює первісну вартість основних засобів. Однак, насправді, цей рахунок показує не величину фізичного й морального зносу, а величину нарахованої амортизації і, відповідно, він виступає не як контрактив до рахунку «Основні засоби», а як доповнюючий до рахунку власного капіталу.

Наступною, більш практичною проблемою є нецільове використання сум амортизаційних відрахувань.

Незважаючи на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні упродовж останніх років спостерігається тенденція до збільшення ступеня зношування основних засобів. Головна причина, на нашу думку, полягає у неефективній амортизаційній політиці, яка не створює мотивації до швидкого оновлення основних засобів та утворення необхідних для відтворення основних засобів фінансових ресурсів.

При цьому, ніяких регулюючих законів чи нормативних актів, які говорять про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на відновлення основних засобів ні в нашій країні, а ні в інших країнах не існує, а суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

Існують певні проблеми при складанні звітності підприємства, які полягають у гармонізації даних бухгалтерського обліку та показників, які відображаються у формах звітності.

Існує два проблемних питання: оцінка майна підприємства за даними бухгалтерського обліку не відповідає його фактичному стану; навмисне приховування частини доходів від оподаткування впливає на достовірність оприлюднених економічних показників у формах звітності. Ігнорування підприємствами реальної оцінки майна спотворює аналітичні дослідження щодо показників національного багатства, валового внутрішнього продукту, фондівіддачі, виробничої собівартості, платоспроможності, фінансових результатів. Окрім того достовірність окремих показників статистичної звітності не може бути забезпечена обліковою політикою підприємства. Наприклад, державна статистична звітність форми № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” передбачає одержання від підприємства інформаційних ресурсів, які вони не зобов’язані і не мають змоги методологічно формувати (наявність та рух основних засобів та їх амортизація за видами економічної діяльності) [9].

Проблеми виникають також при складанні «Звіту про рух грошових коштів», в якому відбувається коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування. Суть в тому, що прибуток формується на основі реалізованої продукції, а амортизація – на основі виробленої продукції. Тому виникають парадокси: оскільки вироблена продукція – не реалізована, прибутку немає, як і відповідних коштів на рахунку підприємства в банку. При цьому, ще не відомо, чи не буде результатом реалізації збиток. Навіть, якщо продукція буде в майбутньому реалізована, а збиток і знос будуть сумарно рівними, то амортизація не може виступати як джерело простого відтворення. При цьому, сума збитку за статтею «Звіту про рух грошових коштів» навіть перевищує показник статті амортизація основних засобів. При

коригуванні першої на показник другої за статтею «Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах» виходить від'ємний результат. Ця проблема впливає в результаті неправильного розуміння сутності амортизації основних засобів та зносу.

Таким чином, спрощення обліку основних засобів, на нашу думку, можливо лише за умов прийняття на законодавчому рівні даних бухгалтерського обліку за основу при формуванні показників податкового обліку.

Правильний порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів та його відповідність діючому законодавству України відіграє важливу роль в економічному розвитку підприємства та запобігає уникненню проблем з боку податкових органів.

Внутрішній контроль на досліджуваному підприємстві налагоджений належним чином і представлений у вигляді внутрішнього аудитора, який виконує контролюючу та консультативну функцію на підприємстві, щокварталу проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, яка відповідає вимогам інструкції № 69 щодо проведення інвентаризації. Однак, ми пропонуємо для уникнення помилок та виникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів проводити незалежну зовнішню аудиторську перевірку фінансового стану підприємства.

Викладене дає підстави зробити висновок, що реформування державної амортизаційної політики в Україні відбувається методом проб та помилок, без достатнього теоретичного обґрунтування і врахування особливостей реальної економічної ситуації. Удосконалення потребує не лише внутрішній порядок організації нарахування амортизації, але й нормативні акти, які регламентують фіскальну й економічну системи амортизації. Причому удосконалення має бути спрямоване на підвищення їхньої ефективності та узгодженості, на усунення необґрунтованих

відмінностей у відшкодуванні затрат на часткове відтворення основних засобів.

Іншими словами, правова система повинна забезпечити не декларування амортизаційної політики держави, а реальні можливості для розвитку підприємницької діяльності, у тому числі шляхом обдуманого податкової політики, направленої на стимулювання інвестиційної діяльності.

3.3. Удосконалення методики проведення аудиту амортизації

На досліджуваному підприємстві зовнішня незалежна аудиторська перевірка не проводиться. Контроль за діяльністю здійснюється внутрішнім аудитором, основним завданням якого є не перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності та покращення фінансово-господарської діяльності підприємства, а правильність заповнення та ведення первинних документів. Аудиту основних засобів, а саме, аудиту амортизації основних засобів уваги не приділяється. Тому ми вважаємо за необхідне проводити аудит амортизації основних засобів на даному підприємстві. Слід відмітити, що аудит амортизації нерозривно пов'язаний з аудитом наявності та руху основних засобів.

Найперше, що підлягає перевірці при аудиті основних засобів — це облікова політика підприємства. Тому що, перед тим як перевіряти як здійснюється облік треба перевірити як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БО № 7 “Основні засоби” повинно бути вказано методи оцінки основних засобів, їх класифікація на підприємстві, методи амортизації, ознаки включення об'єктів до складу основних засобів та інше.

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є:

- Баланс (форма № 1);

- Звіт про фінансові результати та їх використання (форма № 2);
- Звіт про фінансово-матеріальний стан підприємства (форма №3);
- Синтетичні регістри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер № 13);
- Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів;
- Фінансова звітність за попередній звітний період;
- Результати опитування й анкетувань керівництва підприємства з питань обліку основних засобів;
- Відповіді на запит від постачальників основних засобів;
- Розрахунки амортизаційних відрахувань по основним засобам;
- Наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.

При перевірці операцій по обліку основних засобів аудиторам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку основних засобів звертається увага на наступні основні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів
- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку
- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства
- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення на собівартість продукції
- правильність віднесення до основних засобів тих, що знаходяться на балансі підприємства
- правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках
- достовірність індексації вартості основних засобів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку
- правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою.

Щоб реалізувати всі ці задачі необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; виявити чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух основних засобів.

Основними методами, які необхідно використати при проведенні аудиту основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркові дослідження.

Щоб забезпечити повноту одержання інформації ми вважаємо, що аудиторю необхідно окремим листом повідомити керівництву підприємства перелік питань та документів, які йому необхідно одержати для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітний період.

Основним методом, що використовується при аудиті наявності та руху основних засобів на підприємстві, є фізична і документальна перевірка. Аналіз аудитора був би більш точним, якщо в перевірці застосовувалося перерахування, вибіркове дослідження та опитування. Безумовно, вибіркове дослідження варто застосовувати на трудомістких ділянках при прийнятному рівні аудиторського ризику.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, зовнішній аудитор повинний оцінити загальний аудиторський ризик перевірки.

Як відомо, кожній аудиторській перевірці при будь-яких умовах властивий аудиторський ризик, який полягає в тому, що аудитор може скласти аудиторський висновок, що не відповідає дійсному фінансовому стану підприємства. Це означає, що істотні помилки, які утримуються у фінансовій бухгалтерській звітності, можуть залишитися не виявленими аудитором, унаслідок чого викривляються показники бухгалтерської звітності, а значить і показники використання основних засобів. Тому що досліджуване підприємство має розширене виробництво, то такий ризик, на наш погляд, повинний враховуватися в обов'язковому порядку.

Отже, запропонуємо наступну формулу для визначення аудиторського ризику:

$$AP = PK * PY * PB \quad (3.1)$$

де PK – ризик внутрішнього контролю;

PY – ризик системи бухгалтерського обліку;

PB – ризик виявлення, що залежить безпосередньо від самого аудитора.

Щодо основних засобів аудитор повинний оцінити кожну складену аудиторського ризику і з'ясувати фактори, що впливають на неї. Що стосується оцінки системи бухгалтерського обліку, то аудитор повинний установити правильність застосування відповідних рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку основних засобів; належне і своєчасне ведення облікових записів у відповідних журналах і відомостях; постійність дотримання облікової політики по основних засобах; рівень кваліфікації облікового персоналу. Ризик виявлення означає, що істотні помилки, які містяться у фінансових звітах, можуть залишитися без уваги аудитора внаслідок здійснення вибіркового дослідження, неправильного застосування тестового контролю, неналежного тлумачення результатів аналітичного огляду та інших аудиторських процедур, застосування неефективних методів і прийомів,

обмеженості в одержанні інформації з основних засобів. Чим вище рівень оціненого аудитором ризику внутрішнього контролю і ризику системи бухгалтерського обліку, тим нижче рівень ризику виявлення потрібно запланувати для забезпечення належної якості аудиторської перевірки. Від оціненого рівня ризику перевірки основних засобів залежить кількість і види аудиторських перевірок, що будуть виконані.

Розробляючи програму аудиторської перевірки амортизації основних засобів ПП «Полісан», перші два етапи: підготовчий і етап фізичної перевірки ми залишимо такими, як розглядали у теоретичній частині дипломної роботи. Удосконаленню підлягає основний етап перевірки аудитором амортизації основних засобів. Вивчаючи теоретичні засади проведення даної перевірки у літературних джерелах, ми виявили, що автори наводять такий варіант перевірки, який не зовсім є послідовним у проведенні. А також, у запропонованих аспектах до розгляду повністю відсутнє розмежування питань по перевірці правильності нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку і перевірки нарахування зносу у податковому обліку. Така перевірка може призвести до перекручення даних і не правильного формування аудиторського висновку. Тому, на основному етапі проведення аудиту амортизації основних засобів ми пропонуємо розробити два напрямки такої перевірки:

- 1) програма проведення аудиторської перевірки амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку;
- 2) програма проведення аудиторської перевірки амортизації основних фондів у податковому обліку.

Для правильного проведення аудиту амортизації основних засобів його необхідно проводити згідно з розробленою нами програмою. (Додаток Е, Ж).

Якщо при проведенні перевірки аудитором по даним питанням не виявлено ніяких порушень, то він складає позитивний аудиторський

висновок за результатами аудиту. У разі, коли при здійсненні перевірки на будь-якому етапі виявляються порушення, аудитор додатково збільшує кількість аудиторських процедур і проводить більш детальну перевірку.

Питаннями для більш досконалого вивчення можуть бути наступні:

- встановлення випадків неправомірного нарахування зносу (при умові консервації, реалізації тощо);
- перевірка правильності збільшення або зменшення балансової вартості основних засобів при різних умовах;
- достовірне перенесення залишків по регістрах бухгалтерського обліку;
- правильність здійснення переоцінки основних засобів і нарахованої амортизації на них;
- перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів при їх ліквідації.

До типових помилок і відхилень при перевірці амортизації основних засобів належать:

- нарахування зносу основних засобів відбувається один раз в квартал;
- підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим строком експлуатації;
- неправомірне прискорене нарахування зносу основних засобів.

На дані питання слід звернути особливу увагу.

Отже, можна зробити висновок, що аудит фінансово-господарської діяльності активно впливає на виявлення негативних явищ у діяльності підприємств, встановлення їх причинних взаємозв'язків, сприяють профілактиці збитків, нестач, втрат у господарській діяльності. Аудит основних засобів дозволяє встановити стан основних засобів на підприємстві, їх правильний облік, нарахування амортизації.

Можна зробити висновок, що аудит основних засобів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо це ще й дуже важлива частина в загальному аудиті підприємства, так як може значно впливати на його кінцеві результати.

ВИСНОВКИ

На сучасному етапі розвитку української економіки, в період здійснення господарських реформ виникає об'єктивна необхідність дослідження теоретичних і методичних положень, узагальнення і аналізу накопиченого досвіду в галузі амортизаційної політики держави, виявлення впливу амортизаційної політики на процес відтворення основних фондів та ефективність їх використання.

Амортизаційна політика – це державна регламентація сукупності конкретних принципів, методів, правил нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, спрямованих на збереження ефективного відтворення виробничого потенціалу. Вона являє собою не тільки важливий інструмент державного регулювання процесу відтворення основного капіталу, але й виступає як домінуюча складова інвестиційної та загальної фінансово-економічної політики.

Основною метою сучасної амортизаційної політики є переведення економіки на інтенсивний шлях розвитку в умовах переходу до ринкових відносин з послідовним скороченням витрат на екстенсивне зростання виробничого потенціалу та збільшення вкладень в інтенсифікацію виробництва.

Вона повинна орієнтуватися на стимулювання і активізацію процесу оновлення основного капіталу, структурну перебудову економіки, забезпечення стійкого зростання ефективності виробництва. З основною метою амортизаційної політики тісно переплітаються задачі, які вирішуються в процесі формування амортизаційної політики. Це зокрема, впровадження найновіших досягнень науково-технічного прогресу, створення нових виробничих потужностей, забезпечення фінансування технічного переозброєння виробничого потенціалу підприємства, створення умов для ефективного відтворення основних засобів.

Таким чином, щоб підприємства мали можливість здійснювати модернізацію та оновлення виробничих фондів за рахунок власних коштів, ці кошти не повинні бути прибутком, бо в такому випадку важко забезпечити безперервність процесу відтворення виробничих фондів. А тому, необхідно звернути особливу увагу на вагомість амортизаційних відрахувань та ефективного їх використання при формуванні інвестиційних ресурсів, що в свою чергу ще й знизить залежність від зовнішніх джерел фінансування.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є приватне підприємство «Полісан», яке знаходиться в місті Суми.

В результаті проведеного аналізу економічного стану ПП «Полісан», а також організації обліку нарахованої амортизації на підприємстві можна зробити такі висновки:

1. Предметом діяльності підприємства є розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання лако-фарбових матеріалів, виробництво пестицидів та агрохімікатів. Оптова та роздрібна торгівля продукцією власного виробництва.

2. Економічний стан підприємства є незадовільним. Підприємство на даний період є нерентабельним, неплатоспроможним, тому що отримує збитки через значні витрати та високу собівартість, не забезпечене власними коштами (власним капіталом). Однак треба відмітити, що у підприємства добрі показники ліквідності, майнового стану та ділової активності, а також є перспективи на покращення фінансового стану та платоспроможності.

3. Коефіцієнт зносу основних засобів збільшився на 70% порівняно з минулими роками, тобто, має місце інтенсивне зношування основних засобів, фондоддача збільшилася на 60%, коефіцієнт оновлення збільшується, що говорить про те, що підприємство оновлює парк виробничого обладнання.

4. На підприємстві бухгалтерський облік організований за автоматизованою формою з використанням програми «1С: Бухгалтерія». Усі первинні, зведені документи та реєстри бухгалтерського обліку розроблені відповідно до специфіки діяльності даного підприємства, заповнюються та розраховуються з використанням комп'ютерної техніки.

5. Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів здійснюється за допомогою податкового методу, амортизація нематеріальних активів здійснюється з використанням прямолінійного методу.

6. На досліджуваному підприємстві розрахунок амортизації здійснюється автоматично програмою у відомості нарахованої амортизації за відповідний місяць на основі занесених до первинних документів даних. Усі дані щодо нарахування амортизації містяться у відомості та відсутні форми розрахунку амортизації основних засобів.

7. Незалежний аудит з метою покращення діяльності підприємства та усунення виявлених недоліків та помилок не проводиться.

Для ефективної організації обліку та нарахування амортизації основних засобів на ПП «Полісан» ми пропонуємо:

1. Ми пропонуємо застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації до об'єктів основних засобів залежно від їх виду та призначення, що дасть змогу покращити ефективність їх використання та відновлення, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

2. На наш погляд, необхідно зробити амортизацію не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто на суму амортизаційних нарахувань зменшується сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету. Така система нарахування

амортизації дозволила б зменшити вартість вітчизняних товарів, що значно підвищило б їх конкурентноздатність.

3. Періодично слід переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі, якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

4. Доцільно переглянути підходи до формування груп основних фондів. В окрему групу основних фондів слід також виділити устаткування, яке використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на основні фонди цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %. Необхідно виділити в окрему групу для цілей оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації на рівні не нижчому, ніж для комп'ютерної техніки. Доцільно встановити норми амортизації нематеріальних активів, що містять результати досліджень, на рівні, не нижчому за рівень норм амортизації, встановлених для комп'ютерної техніки, передбачити можливість нарахування прискореної амортизації. Знизити норми амортизаційних відрахувань на автомобілі з метою зниження попиту на імпорт дорогих авто та уникнення відтоку значних розмірів капіталу за кордон.

5. Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

6. На наш погляд, найбільш раціональним методом поєднання бухгалтерського та податкового обліку основних засобів є використання інформації бухгалтерського обліку як основи для визначення балансової вартості об'єктів основних засобів у податковому обліку, тобто пропонуємо використовувати окремі готові масиви інформації про

основні засоби бухгалтерського обліку з наступним їх коригуванням відповідно до вимог податкового обліку.

7. Ми пропонуємо провести розмежування між поняттям «амортизації» та «зносу» та довести, що амортизація – резерв, створений для заміни зношених об'єктів, а знос основних засобів – це регулятив, контрактив, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто – це витрати підприємства, які виникли в результаті реальної втрати об'єктами основних засобів своїх фізичних властивостей. Ми пропонуємо застосовувати рахунок зносу не як контрактив до рахунку «Основні засоби», а як доповнюючий до рахунку власного капіталу.

8. Пропонуємо у зв'язку з проблемою нецільового використання сум нарахованої амортизації на законодавчому рівні запровадити документ, який би регулював конкретні цілі витрачання сум амортизації та штрафні санкції за порушення даного нормативного документу.

9. На нашу думку, необхідно уникати недостовірної та формальної оцінки основних засобів, навмисного приховування сум доходів, що суттєво впливає на формування показників податкової, статистичної та фінансової звітності.

10. З метою уникнення помилок та виникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів проводити незалежну зовнішню аудиторську перевірку фінансового стану підприємства.

З метою полегшення нарахування та обліку амортизації основних засобів, ми пропонуємо запровадити такі первинні документи:

1. Пропонуємо на основі актів прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ -1) скласти накопичувальну відомість обліку надходження основних засобів (додаток Г), яка поєднує в собі інформацію, необхідну одночасно для бухгалтерського і податкового обліку. Відомість умовно складається з двох частин, де відображена інформація про стан об'єкта в бухгалтерському та податковому обліку.

Розглянутий нами спосіб використання інформації бухгалтерського обліку основних засобів для формування показників у податковому обліку дає можливість частково скоротити об'єм облікових робіт на рівні підприємства, а також порівняти інформацію обох видів обліку з метою виявлення можливих помилок в облікових даних по надходженню основних засобів.

2. Пропонуємо запровадити типові форми розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку для прямолінійного, виробничого та групи методів прискореної амортизації з метою спрощення роботи бухгалтерів, які зможуть переглянути порядок розрахунку амортизаційних відрахувань та за необхідності – виправити помилки та внести відповідні корективи, чого не можна зробити при існуючій методиці розрахунку. Розроблені форми розрахунків, завдяки розподілу за принципово різними методами амортизації, дають змогу згрупувати в кожній з них тільки ті показники, які необхідні для нарахування амортизації за тим чи іншим методом.

Таким чином, сучасні норми податкової амортизації, які використовується переважною більшістю підприємств України значно обмежує інвестиційні можливості підприємств. Отже, на нашу думку, удосконалення амортизаційної політики та уникнення проблем, пов'язаних з нарахуванням та обліком амортизації на практиці можливе лише у випадку внесення змін на законодавчому рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баланс: П(С)БО 2 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
2. Витрати П(С)БО 16 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
3. Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО 1 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 березня 1999 р. № 87. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
4. Звіт про рух грошових коштів: П(С)БО 4 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
5. Звіт про фінансові результати: П(С)БО 3 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
6. Нематеріальні активи: П(С)БО 8 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 242. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
7. Оренда: П(С)БО 14 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 18 жовтня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
8. Основні засоби: П(С)БО 7 [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 24 квітня 2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.

9. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації [Текст] // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2. – С. 57–68.
10. Башинський О. Розрахунок амортизації основних засобів та інших необоротних активів [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 35. – С. 12–18.
11. Белоусов. А. Пути гармонизации бухгалтерського и налогового учета основных средств [Текст] // Бухгалтерський учет и аудит.- 2005.-№11. – С. 11–16.
12. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 591 с. – ISBN 966-8059-10-7.
13. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000 – 608 с.– ISBN 966-7570-63-0.
14. Ващук С. Ведемо позабалансовий облік амортизації [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 31. С. 25–30.
15. Владко І. Що змінилося у нормах амортизації у 2005 році [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 56. – С. 3–6.
16. Голов С. Дискуссионные аспекты амортизации [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – №5. – С. 3–8.
17. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. С. 9–15.
18. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник. / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми: Університетська книга, – 2007 – 254 с. – ISBN 966-680-360-6.
19. Городянская Л. Налоговый и бухгалтерский учет амортизации на предприятии [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит.-2003.- №2. С. 24–28.

20. Городянська Л. В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації [Текст] // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 2. – с. 57 – 69.
21. Городянська Л. Нарахування амортизації в єдиній системі. [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – с. 37 – 40.
22. Городянська Л.В. Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податковій системах [Текст] // Актуальні проблеми економіки. – 2006. - № 2. С. 101-112.
23. Городянська Л.В. Удосконалення методик обліку амортизації основних засобів – складова процесу входження України у міжнародне співтовариство [Текст] //Економіка України. – 2005. – №5. – С. 87–93.
24. Громов В. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2006. - № 31. С. 47-49.
25. Давидов Г.М. Аудит [Текст] : навчальний посібник – Київ: Знання. – 2001, – 363 с. – ISBN 966-620-054-6.
26. Дорош, Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / Н. І. Дорош. - К. : Знання, 2001. - 402 с. - ISBN 966-620-082-1.
27. Дорош, Н. І. Аудит: теорія і практика [Текст] : навчальний посібник / Н. І. Дорош. - К. : Знання, 2006. - 495 с. - ISBN 966-346-192-6.
28. Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів і її вплив на оподаткування прибутку [Текст] // Бухгалтерський учет и аудит. – 2002. - № 9. С. 26-28.
29. Петрик, О. А. Аудит у зарубіжних країнах [Текст] : навчально-методичний посібник / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. - К. : КНЕУ, 2005. - 168 с. - ISBN 966-574-370-8.

30. Петрик, О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. - К. : КНЕУ, 2003. - 260 с. - ISBN 966-574-455-0.
31. Житный П. Концепция формирования амортизационной политики в условиях рыночной экономики [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит. –2004. – №3. – С. 13–17.
32. Загальні питання обліку основних засобів [Текст] // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. - №2.
33. Задорожный З. Проблемы учета основных средств и капитальных инвестиций [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №7.
34. Зубрицька І. Актуально про податкову амортизацію [Текст] // Дебет – кредит. – 2008. - № 18. С. 15-17.
35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
36. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 11 серпня 1994 р. № 69. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
37. Кім, Г. Бухгалтерський облік [Текст] : первинні документи та порядок їх заповнення : навчальний посібник / Г.Кім, В.В. Сопко. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с. – ISBN 966-8568-42-7.
38. Костюк Д. Амортизація-2004. [Текст] // Податки та бухгалтерський одлік. – 2004. – № 32. – С. 39–43.
39. Ластовецкий В. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств: как объединить [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - № 7. С. 37-40.

40. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів [Текст] // Фінанси України. – 2006. -№7.
41. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Текст] : В 2-х част. / Перекл. з англ.. За ред.. С.Ф. Голова / К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1232 с.
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 30 вересня 2003 р. № 561. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
43. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 р. № 352. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
44. Норми податкової амортизації [Текст] // Все про бухгалтерський облік. –2005. – №43. – С. 22–31.
45. Орлов, П., Орлов С. Про використання в Україні різних систем амортизації [Текст] // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003. –№ 12. – С. 38–44.
46. Основні засоби [Текст] // Баланс – бібліотека. – 2007. - № 11.
47. Основні засоби [Текст] // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2006. - № 31.
48. Парнюк, В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів // Актуальні проблеми економіки. – 2007. - №5. С. 166-172.
49. Петрикова, Є.М. Роль амортизационной политики предприятия как інструмента стимулювання інвестицій в оновлення основних фондів [Текст] // Финансы и кредит. – 2007. - № 34. С.30-40.
50. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва

- [Електронний ресурс] : наказ Мінфіна України від 19 квітня 2001 р. № 186. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
51. Податки та бух облік [Текст] // Спецвипуск.-2004.-№ 4.
 52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 11 липня 1999 р. № 996-14. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
 53. Про головні напрями регулювання амортизаційної політики [Текст] //Фінанси України. – 2006. - № 9. С. 34-40.
 54. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : Закон України від 25 травня 1997 р. № 283. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
 55. Прядок складання декларації з податку на прибуток підприємства [Електронний ресурс] : Наказ ДПАУ від 29 березня 2003 р. № 143. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Законодавство України. – 04.09.2009.
 56. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності [Текст] : навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223с.
 57. Савченко, В.Я. Аудит [Текст] : Навчальний посібник – К.: КНЕУ. – 2006. – 328с. ISBN 966-574-423-2/
 58. Сжинец, С., Организация учета амортизации основных фондов на предприятии [Текст] // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 5. С. 21-23.
 59. Сопко, В.В., Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу[Текст] : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с. – ISBN 966-574-730-4.
 60. Статистичний бюллетень [Текст] – К.: Держкомстат, 2006.

61. Стандарти аудиту та етики. 2001 МФБ [Текст] : пер. с англ / Аудиторська палата України. - К. : Парітет-інформ, 2003. - 712 с. - ISBN 966-96293-0-6.
62. Хомин П. Я., Пиріг І.М. Амортизація економічний зміст та методика відображення [Текст] // Фінанси України. – 2007. - № 6. С56-63.
63. Цокол С. Амортизація в бухгалтерському обліку [Текст] // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 2.
64. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №8. С.6-8.
65. Шершун І. Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2008. - № 35. С. 12-15.
66. Чумаченко, М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. С. 3–7.

ДОДАТКИ